

Таким образом, выявленное в ходе проведенного исследования положительное влияние увеличения периодичности уплаты налогов на финансовую устойчивость оптовых организаций позволяет сделать вывод о необходимости перехода к квартальным срокам уплаты налогов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Статистический ежегодник 2009. - Минск: Национальный статистический комитет Республики Беларусь, 2009. - 600 с.
2. Дюньдикова Л.М. Проблемы анализа финансовой устойчивости Субъектов предпринимательства и их решения // Бухгалтерский учет и анализ. 2007. № 5. С. 17-20.
3. Национальная экономика Беларуси: учебник / В.Н. Шимов [и др.] ; под ред. В.Н. Шимова. - 3-е изд. - Минск: БГЭУ, 2009. - 751 с.
4. Дюньдикова Л.М. Современные методики оценки финансовой устойчивости субъектов хозяйствования оптовой торговли // Бухгалтерский учет и анализ. 2007. № 7. С. 22-25.
5. Указ Президента Республики Беларусь от 06.03.2008 N\$145 «Об отдельных вопросах уплаты налогов, сборов, арендной платы и представления налоговых деклараций (расчетов)»
6. Указ Президента Республики Беларусь от 3 января 2009 г. N8 1 "О внесении изменений и дополнений в Указ Президента Республики Беларусь от 9 марта 2007 г. № 119"
7. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть), 29.12.2009 г. № 71-3 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 4000 [Электронный ресурс]/ООО «ЮрСпектр». - Мн.: 2010.

ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АГРАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ ЭКОНОМИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ

Е.О. Лагуновская, БГЭУ

В условиях мирового финансового кризиса, предъявляющего повышенные требования к управлению экономикой, вопросы организации системы внутреннего контроля в аграрных предприятиях приобретают не только теоретическую, но и практическую значимость. От грамотно функционирующей системы внутреннего контроля зависит эффективность их деятельности. Аграрные предприятия являются базовым народнохозяйственным ресурсным потенциалом поддержания продовольственной безопасности государства. Негативными последствиями кризиса явились нарушение управляемости и дисгармония сбыта производимой продукции, а также потеря платежеспособности сельскохозяйственных предприятий. В результате этого становится актуальной проблема обеспечения защиты имущественных и финансовых интересов объединившихся собственников. Объективно обусловленная потребность в осуществлении усовершенствованной формы внутреннего контроля формирования показателей отчетности в аграрных предприятиях, учитывающей отраслевую диверсификацию, территориальную удаленность структурных подразделений, связана с изменениями условий функционирования и системой их экономических взаимоотношений с государством, партнерами и собственниками.

Исследование системы управления аграрными предприятиями показало, что в настоящее время практически отсутствует полноценная система внутреннего контроля, внедрение и использование потенциальных возможностей которой будет способствовать существенному повышению доходности аграрного бизнеса. Мнения различных ученых относительно сущности понятия «внутренний контроль», а также необходимости его осуществления на предприятии противоречивы и противоположны. Поэтому целесообразно остановиться на некоторых основополагающих вопросах: исследовании сущности внутреннего контроля; обосновании необходимости системного подхода к его организации в аграрных предприятиях; разработке последовательных этапов создания структурной единицы внутреннего контроля в аграрных предприятиях.

В настоящее время отсутствуют научные и практические рекомендации по организации внутреннего контроля на предприятиях АПК. В экономической литературе используются различные трактовки понятия «внутренний контроль», поэтому уточнение сущности и содержания внутреннего контроля является обоснованным.

Современный этап унификации требований к системе внутреннего контроля предприятий начался в 1985 году в США, когда при участии и на средства пяти профессиональных саморегулируемых организаций - Американского института сертифицированных общественных бухгалтеров (*American Institute of Certified Public Accountants* -

Financial Executives Institute - *FEI*), Института внутренних аудиторов (*Institute of Internal Auditors* - *IIA*) и Института управленческого учета (*Institute of Management Accountants* - *IMA*) - была создана национальная комиссия по борьбе с недостоверной финансовой отчетностью, названная в честь первого председателя Джеймса С. Тредуэя (James C. Treadway) Комиссией Тредуэя. Выпущенный ею в 1987 г. отчет содержал призыв к перечисленным организациям - спонсорам Комиссии Тредуэя - объединить усилия по достижению договоренности об общих для всех основных понятиях внутреннего контроля. Основываясь на этом предложении, рабочая группа под покровительством Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредуэя (*Committee of Sponsoring*

Organizations of the Treadway Commission - COSO) проанализировала существовавшую на тот момент литературу по внутреннему контролю. Результат этой работы был представлен общественности в 1992 г. под названием «Интегрированная концепция внутреннего контроля» (*Internal Control - Integrated Framework*), которую принято кратко называть по наименованию комитета-организатора концепцией COSO, моделью COSO или просто COSO [4, с. 32].

Принципы COSO легли в основу новой редакции международных стандартов аудита, появившихся после 2001 г. 14, с. 33]. 'Международные стандарты аудита (далее - МСА) призваны регулировать единство организации, порядка и оформления процедур, а также результатов аудиторской деятельности во всем мире. В то же время, МСА не отменяют национальные положения/существующие в ряде стран мировой экономики.

С целью обеспечения качества внутреннего контроля и способности системы внутреннего контроля предотвратить существенные искажения финансовой отчетности были разработаны новые стандарты ISA¹31 б «Понимание деятельности экономического субъекта и его среды и оценка рисков существенного искажения» и ISA 330 «Аудиторские процедуры, выполненные в ответ на оцененные риски». Данные стандарты увязывают оценку аудиторских рисков и аудиторские процедуры по оцененным рискам с анализом надежности системы внутреннего контроля аудируемых лиц с точки зрения возможного искажения финансовой- Отчетности. Международная федерация бухгалтеров ввела эти МСА в действие для аудиторских проверок за отчетные периоды, начинающиеся после 15 декабря 2004 г. [4, с. 34].

Модель COSO важна тем, что акцент в ней был сделан на ответственности руководства организации за состояние внутреннего контроля. Согласно COSO внутренний контроль - это процесс, осуществляемый высшим органом предприятия, определяющим его политику (советом директоров), его управленческим персоналом и другими сотрудниками, который в достаточной мере обеспечивает достижение предприятием трех целей:

- достоверности финансовой отчетности;
- соблюдения требований законодательства;
- эффективности финансовой деятельности [12, с. 1S6].

Большинство ученых экономистов трактуют внутренний контроль как «систему» либо «комплекс» мероприятий, то есть используют системный подход к исследованию внутреннего контроля, что соответствует основным законам диалектики, исходя из которых все объекты, явления и процессы реальности рассматриваются в многообразии их связей, взаимодействии, в изменении и развитии. Углубленный анализ существующих точек зрения ученых и специалистов, а также требований международных стандартов аудита позволяет сделать вывод об отсутствии единства взглядов относительно определения экономической сущности внутреннего контроля. Если в предыдущей версии международных стандартов аудита МСА 400 «Оценка рисков и внутренний контроль» (не применяется с 2005 г.) система внутреннего контроля определяется как «совокупность мероприятий», в которых, в первую очередь, заинтересован сам экономический субъект, то в новой редакции международных стандартов аудита ISA 315 «Понимание деятельности экономического субъекта и его среды и оценка рисков существенного искажения» акцент сделан на непрерывности процесса, а также надежности составляемой клиентом финансовой отчетности, соответствии ее применяемым законам и нормам, а также на возможности руководителей предприятия снижать с помощью системы внутреннего контроля бизнес-риски [4]. На основе изучения и обобщения имеющихся взглядов нами уточнено определение понятия «внутренний контроль» как системы непрерывных действий, осуществляемых руководством, управленческим персоналом либо специальным структурным подразделением, направленных на предотвращение и обнаружение случайных либо умышленных ошибок и искажений, соблюдение требований законодательства для обеспечения надежности финансовой отчетности и сохранности имущества организации.

Мнения большинства авторов сходятся в том, что система внутреннего контроля включает такие элементы как контрольная среда, система бухгалтерского учета, средства (процедуры) контроля [3, S,9]. Некоторые авторы включают в систему внутреннего контроля другие элементы. Так, например, А.В. Шохнех предлагает включать в систему внутреннего контроля следующие элементы: «субъект внутреннего контроля; объект внутреннего контроля; учетные системы; средства внутреннего контроля; контрольная среда; временные рамки внутреннего контроля» [11]. Карл Берч рассматривает «пять элементов внутреннего контроля - это: контрольная среда; измерение рисков; контрольная деятельность; обмен информацией; мониторинг» [1]. Попова Т.Д., Шмельцер ЛА, Черная А.А. выделяют в системе внутреннего контроля такие элементы, как «субъект контроля (кто контролирует); объект контроля (кого контролируют); предмет контроля (что контролируют); принципы контроля; метод (методики) контроля (по средствам чего контролируют); техника и технология контроля; процесс контроля; сбор и обработка исходных данных для проведения контроля; результат контроля и затраты на его осуществление; субъект, принимающий решение по результатам контроля; принятие решений по результатам контроля» [6, с. 1S].

В соответствии с международными стандартами аудита, в частности, ISA 315 «Понимание деятельности экономического субъекта и его среды и оценка рисков существенного искажения», система внутреннего контро-

¹ISA (International Standard of Audit) (англ.) - Международный стандарт аудита

ля включает пять составных частей: информационные системы, связанные с процедурами контроля; контрольная среда; контрольные действия; процесс оценки риска аудируемым лицом; мониторинг средств контроля [4]. Такие же элементы системы внутреннего контроля закреплены в Правиле аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности», утвержденном постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 203 от 29 декабря 2008 г. [7].

Информационные системы, связанные с процедурами контроля состоят из процедур и записей, установленных для инициирования, занесения, обработки и обобщения операций организации. Функционирование информационных систем обеспечивается: аппаратными средствами; программным обеспечением; надлежащим персоналом; соответствующими процедурами; базами данных [7].

Под *контрольной средой* понимают осведомленность и практические действия руководства организации, направленные на организацию и поддержание функционирования системы внутреннего контроля [4,7,9,10].

Контрольные действия представляют собой политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются. Контрольные действия (осуществляемые вручную или с применением информационных систем) имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях [4, с. 39; 7].

Процесс оценки риска аудируемым лицом представляет собой процесс выявления и по возможности устранения рисков хозяйственной деятельности, а также их вероятных последствий. Для целей подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности важен вопрос, каким образом в процессе оценки рисков хозяйственной деятельности руководство аудируемого лица выявляет риски, имеющие отношение к бухгалтерской (финансовой) отчетности, определяет их значимость, оценивает вероятность их возникновения и принимает решение относительно способов управления ими [7]. В международных стандартах аудита появилось требование к руководителям аудируемого лица самостоятельно оценивать связанные с работой своей организации риски [4].

Под *мониторингом средств контроля* (п. 19 Приложения 2 к ISA 315) понимается процесс оценки качества функционирования системы внутреннего контроля по прошествии времени, что подразумевает своевременную оценку особенностей и работоспособности средств контроля [4]. Данный процесс включает в себя: регулярную оценку организации и применения средств контроля; осуществление необходимых корректирующих мероприятий в отношении средств контроля вследствие изменения условий хозяйственной деятельности [7].

Несмотря на то, что система внутреннего контроля является неотъемлемой частью системы управления любой организации, нормативно определенных требований к ее организации не существует. Создание и условия функционирования подразделения внутреннего контроля в качестве структурной единицы организации законодательно не регламентированы. Поэтому является обоснованным на законодательном уровне регламентировать порядок организации системы внутреннего контроля на предприятии в виде нормативного положения о порядке организации системы внутреннего контроля в организациях всех форм собственности рекомендательного характера, с конкретизацией осуществляемых процедур внутреннего контроля, квалификационных требований к работникам службы внутреннего контроля, ее организационно-правового статуса.

В настоящее время нормативные требования системам внутреннего контроля во всех организациях изложены в Правиле аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности», утвержденном постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 203 от 29 декабря 2008 г. В соответствии с данным Правилем «система внутреннего контроля - это совокупность методов управления, организационных мер, методик и процедур, принятых и осуществляемых собственниками, руководством и другими работниками предприятия, для обеспечения эффективности, результативности и соответствия законодательству совершаемых хозяйственных операций; сохранности активов; выявления, исправления и предотвращения искажений информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и на уровне предпосылок ее подготовки; достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия» [7].

Отсутствие специального структурного подразделения, занимающегося вопросами внутреннего контроля (службы внутреннего контроля, отдела внутренних ревизий, ревизионного бюро, департамента внутреннего аудита и т. п.) ни в коей мере не свидетельствует об отсутствии системы внутреннего контроля в организации. В этом случае внутренний контроль осуществляют должностные лица, в обязанности которых входят контрольные функции. Система внутреннего контроля действует регулярно, а не эпизодически, в то время как ревизионная комиссия проводит проверки раз в год в обязательном порядке, а также во всякое время, по инициативе ревизионной комиссии (ревизора). В тоже время контрольные функции этой системы практически не разработаны. Отсутствие регламентации функционирования системы внутреннего контроля приводит к тому, что проверка деятельности проводится либо в рамках аудита, либо в рамках ежегодной проверки ревизионной комиссией финансово-хозяйственной деятельности организации. Кроме того, ревизионная деятельность по своей сути направлена на ретроспективу, т.е. на уже произошедшие события и их последствия. Внутренний аудит ориентирован на перспективу, т. е. на анализ будущих событий, которые могут неблагоприятным образом сказаться на дея-

тельности отдельных подразделений и/или организации в целом [3, с. 72]. Для собственников уже недостаточно время от времени получать информацию о состоянии дел в организации. Гораздо важнее иметь оперативные данные об отклонениях от поставленных целей и своевременно реагировать на них [3, с. 33]. Именно поэтому независимо от законодательных требований необходимо создавать систему внутреннего контроля, отвечающую стратегическим целям и задачам организации.

В аграрных предприятиях в качестве субъектов управления и контроля выступают руководитель, заместитель руководителя, главные специалисты.

Руководитель является одним из главных субъектов внутреннего контроля организации, который обеспечивает общее руководство финансово-хозяйственной деятельностью, обеспечивает ее последовательность и непрерывность. Бухгалтерская служба является координационным центром в осуществлении внутреннего контроля. Работники планово-экономического отдела организации осуществляют систематический контроль за выполнением производственных и бизнес-планов, правильностью применения норм и пр. Большая роль в осуществлении внутреннего контроля отводится юридическому отделу, который контролирует соблюдение норм трудового законодательства, правильность заключенных договоров.

Таким образом, логически выстроенная система внутреннего контроля предполагает наличие многих субъектов, связанных между собой по вертикали и горизонтали [1].

Система внутреннего контроля занимает важное место в процессе управления организацией. В результате тесной взаимосвязи контроля и других элементов процесса управления на практике невозможно определить круг деятельности работника без учета контрольной функции. Внутренний контроль осуществляется на каждой стадии процесса управления (учета, планирования, анализа). Исходя из этого, можно определить роль и место внутреннего контроля в системе управления организацией (Рисунок 1).

Создание системы внутреннего контроля в организации - весьма сложный процесс, требующий решения ряда организационно-методических и методологических проблем (вопросов, задач). Руководство организации должно быть заинтересовано в создании эффективной системы внутреннего контроля, предотвращающей факты мошенничества, хищений, нерационального и нецелевого использования имущества, что в результате приводит к искажению результатов хозяйствования.

Внутренний контроль следует рассматривать с точки зрения системного процесса, в центре которого подразделение внутреннего контроля. Эффективно функционировать эта организационная система может лишь на основании четко сформулированных критериев и правил. Результаты исследования проблемы организации системы внутреннего контроля в аграрных предприятиях позволили определить следующую последовательность организационных процедур по формированию системы внутреннего контроля в организации.

Первый этап. Определение комплекса стратегических целей и задач, для достижения которых формируется подразделение внутреннего контроля. На данном этапе проводится анализ и оценка организационно-правовой формы организации, имеющихся ресурсов, масштаба и видов деятельности, расположения и территориальной отдаленности отдельных производственных подразделений (фермы, бригады), размера и организационной структуры.

Второй этап. Закрепление обязанностей работников подразделения внутреннего контроля с учетом специфики деятельности организации. На данном этапе предлагается разработка схемы взаимоотношений, функций, обязанностей, прав и ответственности для всех работников системы внутреннего контроля в должностных инструкциях и положении о службе внутреннего контроля. Компетенция и требования к квалификации работников службы внутреннего контроля определяется руководством организации. Документально это закрепляется в Уставе, детализируется в Положении о службе внутреннего контроля, а также в стандартах внутреннего контроля.

Третий этап. Определение места и роли службы внутреннего контроля в системе управления организацией, а также степени ее взаимодействия с другими подразделениями. Для успешной реализации проекта важным условием является участие руководства, которое должно повысить заинтересованность сотрудников в организации системы внутреннего контроля и обеспечить понимание необходимости ее создания.

Четвертый этап. Формирование подразделения внутреннего контроля в качестве структурной единицы организации, его организационно-технической базы. Основопологающим вопросом в его создании является формирование штата высококвалифицированных специалистов. Квалификационные требования к работникам службы внутреннего контроля должны быть закреплены в соответствующем внутреннем стандарте, к которым, по нашему мнению, относятся:

- высшее экономическое и (или) юридическое образование, полученное в высших учебных заведениях Республики Беларусь, имеющих государственную аккредитацию;
- наличие стажа работы по специальности, соответствующей экономическому или юридическому образованию, не менее трех лет;
- повышение квалификации по утвержденным программам повышения квалификации и подготовки специалистов Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь.

Пятый этап. Разработка стандарта внутреннего контроля и кодекса этики внутреннего контролера.

Система управления организацией

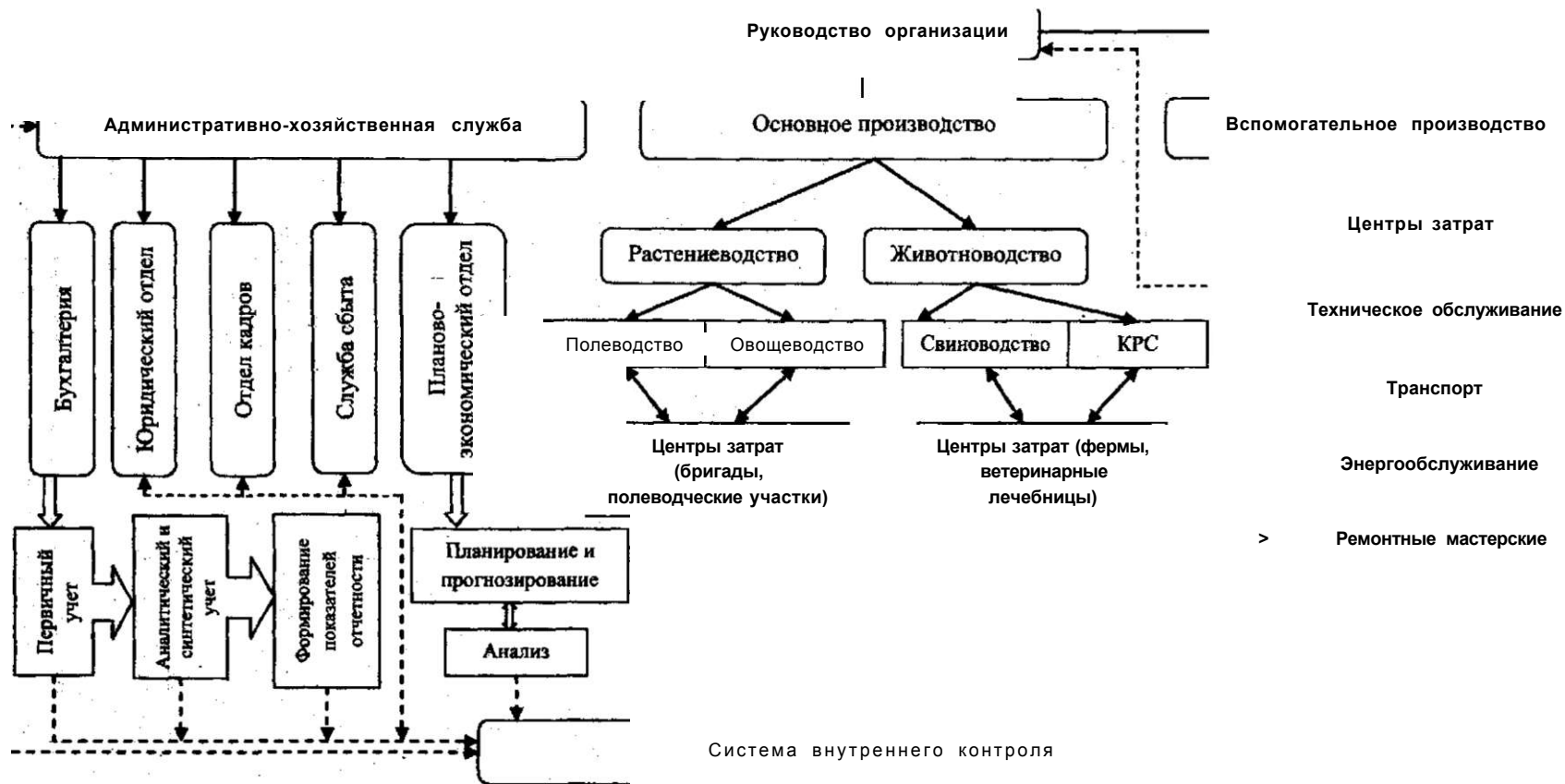


Рисунок 1. Место внутреннего контроля в системе управления сельскохозяйственной организацией

Внутренний контроль, который изначально служил механизмом минимизации случаев мошенничества, хищений и ошибок, приобрел более широкий характер, охватив все разнообразные риски, связанные с деятельностью организации. Эффективный процесс внутреннего контроля играет важную роль в способности организации выполнять поставленные цели и сохранять финансовую жизнеспособность.

Таким образом, внедрение усовершенствованной системы внутреннего контроля в аграрном секторе экономики, которая призвана заменить устаревшие формы ревизионной работы на общественных началах, вызвано объективной необходимостью повышения эффективности управления отраслью в целом. Внутренний контроль позволит обеспечить сохранность активов, выявить и использовать имеющиеся резервы сельскохозяйственного производства, будет способствовать повышению его качества и эффективности на современном этапе экономического развития.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Берч, К. Проблемы эффективности внутреннего контроля / К. Берч // Вестник ассоциации белорусских-банков. - 2008.-№14.-С. 21-24.
2. Бурцев, В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В.В. Бурцев. - М.: Экзамен, 2000.-320с.
3. Волчек, А. Построение внутреннего контроля в организации / А. Волчек// Финансовый директор. - 2008. - № 1. - С. 50-58.
4. Жминько, С.И. Внутренний аудит/С.И. Жминько, О.И. Швырёва, М.Ф. Сафонова. - Ростов н/Д: Феникс, 2008. - 316 с.
5. Овсийчук, В. Управление сельскохозяйственной организацией: внутрихозяйственный контроль / В. Овсийчук // Проблемы теории и практики управления. - 2007. - № 5. - С. 73-77.
6. Полова, Т.Д. Внутренний контроль¹ аудит издержек / Т.Д. Полова, Л.А. Шмельцер, А.А. Черная. - Ростов н/Д: Феникс, 2005. - 224 с.
7. Правила аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности» : постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 29 дек. 2008 г., Ns 203 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. - 2009. - №8/20301.
8. Сиротенко, Э.А. Внутрифирменные стандарты аудита: учеб. пособие / Э.А. Сиротенко. - 2-е изд. - М. : КНОРУС, 2006.-224с.
9. Сотникова, Л.В. Внутренний контроль и аудит/Л.В. Сотникова. - М.: ЗАО «Финстатинформ», 2001. - 239 с.
10. Суйц, В.П. Аудит: учеб. пособие / В.П. Суйц, В.А. Ситникова. - М.: КНОРУС, 2008. -168 с.
11. Шохнех, А;В. Особенности организации системы внутреннего контроля в субъектах малого бизнеса/А.В. Шохнех// Российское предпринимательство. - 2008.-№ 1.-С. 158-163
12. Robertson/Jack C. Auditing / Jack C. Robertson. - 8th ed. - USA.: Irwin, 1996. - 983 p.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СОДЕРЖАНИЯ И МЕТОДИК СОСТАВЛЕНИЯ ВНУТРЕННЕЙ ОТЧЕТНОСТИ О ДЕНЕЖНЫХ ПОТОКАХ ОРГАНИЗАЦИЙ ТОРГОВЛИ

О. Ф. Косач, УО «БГЭУ»

Введение. В современных условиях хозяйствования возникла объективная потребность разделения бухгалтерской отчетности на внешнюю и внутреннюю. В Республике Беларусь основной формой внешней отчетности о денежных потоках выступает форма годовой бухгалтерской отчетности № 4 «Отчет о движении денежных средств». Показатели годовой бухгалтерской отчетности унифицированы, так как они регулируются нормативными правовыми актами, общепринятыми для всех юридических лиц Республики Беларусь. Следовательно, на основании показателей отчетности можно провести сравнительный отраслевой либо межотраслевой анализ финансового состояния и платежеспособности субъектов хозяйствования. Принцип формирования показателей формы № 4, раскрывающий поступление и расходование денежных средств в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности, позволяет проводить их расчет за любой отчетный период. В результате, создается информационная база не только для текущего, но и для оперативного анализа состояния и движения денежных средств.

Показатели годовой бухгалтерской отчетности имеют агрегированный характер и отражают результаты деятельности организации в целом. Состояние денежных средств в течение отчетного года может существенно отличаться от результатов, отраженных во внешней отчетности. Поэтому, в целях оперативного управления и обеспечения платежеспособности применяются формы внутренней отчетности.

По мнению В.Ф. Палия, в теории бухгалтерского учета уделяете^е незаслуженно мало внимания разработке требований и принципов составления внутренней отчетности[™] организаций. Ее целью является обеспечение управленческого персонала всех уровней необходимой информацией для эффективного использования ка-