

объективной необходимостью повышения эффективности управления отраслью в целом. Внутренний контроль в отрасли АПК 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. Бурцев, В.В. Государственный финансовый контроль: методология и организация / В.В. Бурцев. – М. : Маркетинг, 2000. – 392 с.
2. Жминько, С.И. Внутренний аудит / С.И. Жминько, О.И. Швырёва, М.Ф. Сафонова. – Ростов н/Д : Феникс, 2008. – 316 с.
3. Майсигова, Л.А. О сущности и роли экономического контроля в государственном управлении / Л.А. Майсигова // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 13. – С. 48–54.
4. Маренков, Н.Л. Ревизия и контроль / Н.Л. Маренков. – 2-е изд. – Ростов н/Д : Феникс, 2005. – 410 с.
5. О ведомственном контроле в Республике Беларусь : Указ Президента Респ. Беларусь, 22 июня 2010 г., № 325 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2010. – № 157. – 1/11733.
6. О некоторых вопросах осуществления ведомственного контроля : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 9 янв. 2002 г., № 22 : в ред. постановления Совета Министров Респ. Беларусь от 1.06.2007 № 736 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2002. – № 8. – 5/9753.
7. Об утверждении инструкции о порядке организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности организаций, находящихся в подчинении Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь : постановление Министерства сельского хозяйства и продовольствия Респ. Беларусь 1 марта 2006 г., № 18 : в ред. постановления Минсельхозпрода Респ. Беларусь от 28.05.2007 № 41 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2006. – № 94. – 8/14512.
8. Сертаков, А.С. О построении эффективной системы внутреннего контроля / А.С. Сертаков // Финансовый менеджмент. – 2009. – № 1. – С. 3–10.
9. Шматалюк, А., Коптелов А. Как разработать систему внутреннего контроля / А. Шматалюк, А. Коптелов // Финансовый директор. – 2006. – № 1. – С. 11–21.

ОРГАНИЗАЦИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АГРАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ С УЧЕТОМ МЕЖДУНАРОДНЫХ ТРЕБОВАНИЙ

Е. О. Лагуновская, аспирантка БГЭУ

В условиях мирового финансового кризиса, предъявляющего повышенные требования к управлению экономикой, вопросы организации системы внутрихозяйственного контроля в аграрных предприятиях приобретают не только теоретическую, но и практическую значимость. От грамотно функционирующей системы внутрихозяйственного 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 внутрихозяйственного 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 внутрихозяйственного контроля, внедрение и использование потенциальных возможностей которой будет способствовать существенному повышению доходности аграрного бизнеса. Мнения различных ученых относительно сущности понятия «внутрихозяйственный контроль», а также необходимости его осуществления на предприятии противоречивы и противоположны. Поэтому целесообразно остановиться на некоторых основополагающих вопросах: исследовании сущности внутрихозяйственного контроля в соответствии с международными стандартами аудита; обосновании необходимости системного подхода к его организации в аграрных предприятиях; разработке последовательных этапов создания структурной единицы внутрихозяйственного контроля в аграрных предприятиях.

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 – AICPA), Американской ассоциации по учету и отчетности (*American Accounting Association*), Института финансовых управляющих (*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. [4, 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 ISA¹ 315 «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. 186].

Мнения большинства авторов сходятся в том, что система внутреннего контроля включает такие элементы как контрольная среда, система бухгалтерского учета, средства (процедуры) контроля [3, 8, 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 Л.А., 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 решения по результатам контроля» [6, с. 18].

В соответствии с международными стандартами аудита, в частности, ISA 315 «Понимание деятельности экономического субъекта и его среды и оценка рисков существенного искажения», система внутреннего контроля 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 внутрихозяйственного 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 внутрихозяйственного контроля на предприятии в виде нормативного положения о порядке организации системы внутрихозяйственного контроля, с конкретизацией осуществляемых процедур контроля, квалификационных требований к работникам службы внутрихозяйственного контроля, ее организационно-правового статуса.

В настоящее время нормативные требования к 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 внутрихозяйственного контроля (департамента внутрихозяйственного контроля, отдела внутренних ревизий, ревизионного бюро, ревизионной комиссии, службы внутреннего аудита и т. п.) ни в коей мере не свидетельствует об отсутствии системы внутрихозяйственного контроля в организации. В этом случае внутрихозяйственный контроль осуществляют должностные лица, в обязанности которых входят контрольные функции. Система внутрихозяйственного 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 то же время организационные основы этой системы практически не разработаны. Отсутствие регламентации функционирования системы внутрихозяйственного 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 деятельности отдельных подразделений и/или организации в целом [4, 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 [4, с. 33]. Именно поэтому независимо от законодательных требований необходимо создавать систему внутрихозяйственного контроля, отвечающую стратегическим целям и задачам организации.

В аграрных предприятиях в качестве субъектов управления и контроля определены собственники, руководители и специалисты, наблюдательный совет, правление, а также административно-хозяйственная служба (бухгалтерия, планово-экономический отдел, юридический отдел и т. д.), ревизионная комиссия, служба внутреннего аудита, инвентаризационная комиссия.

Руководитель является одним из главных субъектов внутрихозяйственного контроля организации, который обеспечивает общее руководство финансово-хозяйственной деятельностью, обеспечивает ее последовательность и непрерывность. Бухгалтерская служба является координационным центром в осуществлении внутрихозяйственного контроля. Работники планово-экономического отдела организации осуществляют систематический контроль за выполнением производственных и бизнес-планов, правильностью применения норм и пр. Большая роль в осуществлении внутрихозяйственного контроля отводится юридическому отделу, который контролирует соблюдение норм трудового законодательства, правильность заключенных договоров. Таким образом, логически выстроенная система внутрихозяйственного контроля предполагает наличие многих субъектов, связанных между собой по вертикали и горизонтали [1].

Система внутрихозяйственного 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. Внутрихозяйственный контроль осуществляется на каждой стадии процесса управления (учета, планирования, анализа). Исходя из этого, можно определить роль и место внутрихозяйственного контроля в системе управления организацией (Рисунок 1).

Создание системы внутрихозяйственного 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 внутрихозяйственного контроля, предотвращающей факты мошенничества, хищений, нерационального и нецелевого использования имущества, что в результате приводит к искажению результатов хозяйствования.

Для повышения эффективности функционирования сельскохозяйственных организаций необходимо создание системы непрерывного внутрихозяйственного контроля, важной составляющей которой является внутренний аудит. Следует отметить, что внутренний аудит как форма контроля существует только в банках, страховых компаниях и крупных фирмах. В организациях АПК внутренний аудит, как правило, не используется, что негативно влияет на принятие эффективных управленческих решений. Собственники не имеют внутренних нормативных документов, которые регламентировали бы работу внутренних контролеров, что свидетельствует о необходимости их разработки в виде отдельных положений и рекомендаций. Это позволит обеспечить собственников и руководителей организации необходимым инструментарием для создания эффективной системы контроля.

Внутрихозяйственный контроль особенно для крупных аграрных предприятий, агрохолдингов следует рассматривать с точки зрения системного процесса, в центре которого подразделение внутрихозяйственного контроля (служба внутреннего аудита). Эффективно функционировать эта организационная система может лишь на основании четко сформулированных критериев и правил. Результаты исследования проблемы организации системы внутрихозяйственного контроля в аграрных предприятиях позволили определить следующую последовательность организационных процедур по формированию системы внутрихозяйственного контроля в организации.

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

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

Третий этап. Определение места и роли службы внутреннего аудита 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 внутрихозяйственного контроля и обеспечить понимание необходимости ее создания.

Четвертый этап. Формирование подразделения внутрихозяйственного контроля (службы внутреннего аудита) в качестве структурной единицы организации, его организационно-технической базы. Основопологающим вопросом в его создании является формирование штата высококвалифицированных специалистов. Квалификационные требования к работникам службы внутрихозяйственного 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;

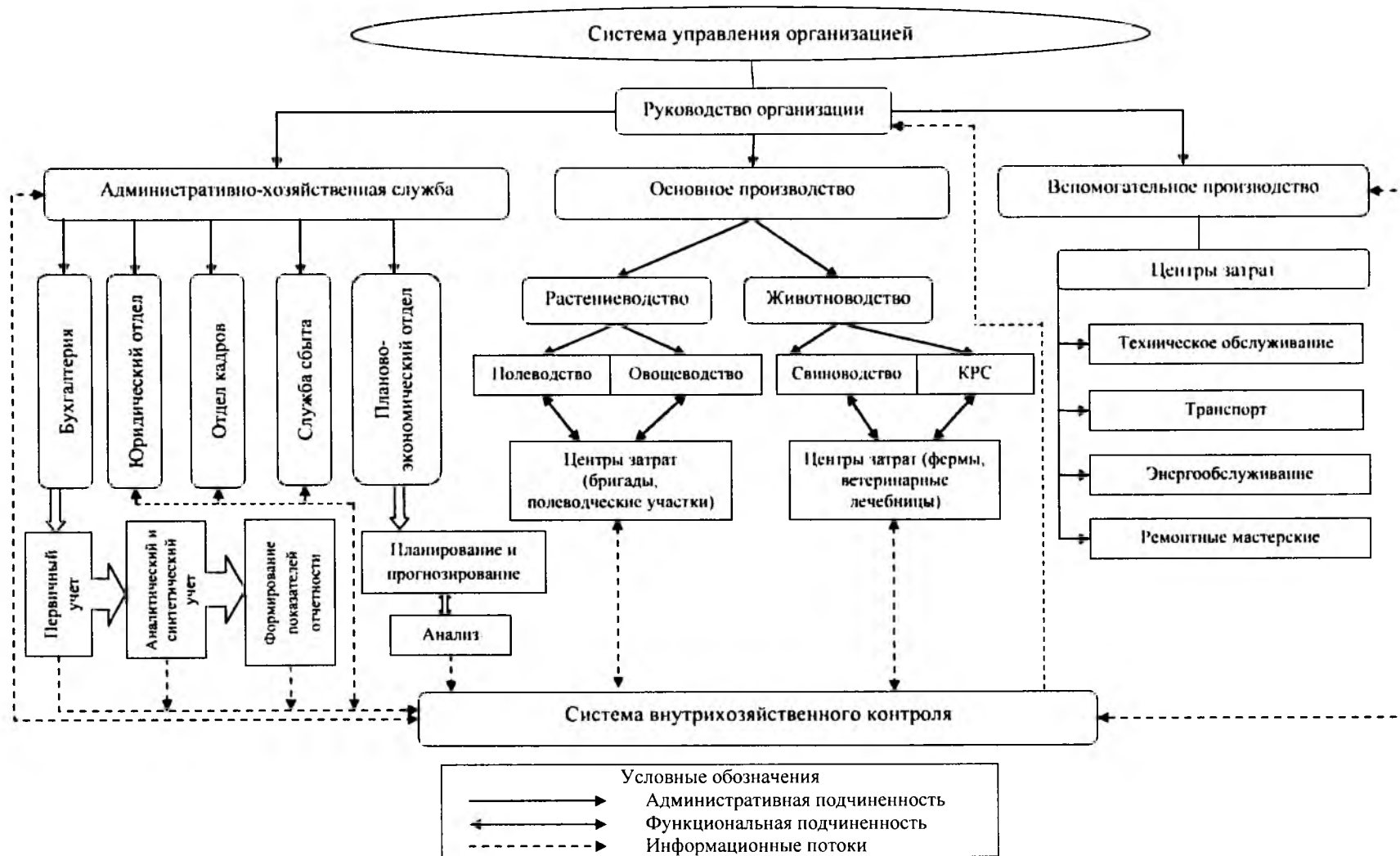


Рисунок 1. Место внутрихозяйственного контроля в системе управления сельскохозяйственной организацией

- 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 внутрихозяйственного контроля и кодекса этики внутрихозяйственного контролера.

Внутрихозяйственный 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 внутрихозяйственного контроля играет важную роль в способности организации выполнять поставленные цели и сохранять финансовую жизнеспособность.

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. – 320 с.
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. Овсячук, В. Управление сельскохозяйственной организацией: внутрихозяйственный контроль / В. Овсячук // Проблемы теории и практики управления. – 2007. – № 5. – С. 73–77.
6. Попова, Т.Д. Внутренний контроль и аудит издержек / Т.Д. Попова, 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., № 203 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2009. – № 41. – 8/20301.
8. Сиротенко, Э.А. Внутрифирменные стандарты аудита: учеб. пособие / Э.А. Сиротенко. – 2-е изд. – М.: КНОРУС, 2006. – 224 с.
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.

НАЛОГ НА НЕДВИЖИМОСТЬ: ОТЕЧЕСТВЕННАЯ ПРАКТИКА И ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

*Е. М. Попов, профессор
УО «Белорусский торгово-экономический
университет потребительской кооперации»*

Основные средства – важнейшая составляющая национального богатства страны. И от того, насколько правильно будут определены конкретные пути и методы улучшения их использования, во многом зависит эффективность общественного производства.

К середине 60-х годов XX в. в бывшем СССР обнаружилась ярко выраженная закономерность ухудшения использования основных средств. На каждый вновь вложенный рубль в основные фонды страна получала с каждым годом все меньшую отдачу.

Причинами такого положения были как объективные, так и субъективные. К объективным причинам следует отнести ускоренное освоение восточных и северных районов страны, где были разведаны богатые запасы природных ресурсов. Если в европейской части возводимые промышленные объекты подключались к уже имеющемуся водо-, тепло- и энергоснабжению, то при строительстве таких же объектов за Уралом, аналогичную инфраструктуру приходилось создавать автономно для каждого предприятия. Все это удорожало стоимость строительства, а сроки освоения производственных мощностей растягивались на долгие годы.

Субъективная причина заключалась в том, что коллективы предприятий не несли никакой ответственности за неэффективное использование основных фондов. Все это и послужило поводом для использования финансовых рычагов в решении данной проблемы.

Так в условиях государственной экономики с 1966 г. была введена плата за основные и оборотные фонды, которая взималась вплоть до 1991 г. И это явилась прообразом нынешнего налога на недвижимость.