

**ОЦЕНКА ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ
ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ НА ОСНОВЕ
ПРАВИЛ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
(НА ПРИМЕРЕ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ)**

Е. В. Гостилович, А. Э. Максимчик, К. А. Бальцюкевич

УО «Гродненский государственный аграрный университет»

г. Гродно, Республика Беларусь (Республика Беларусь, 230008,

г. Гродно, ул. Терешковой, 28; e-mail: gostilovich.elena@gmail.com)

***Ключевые слова:** аудит, внутрихозяйственный контроль, средства контроля, инвентаризация, внутренний аудит, правила аудиторской деятельности.*

***Аннотация.** Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна быть достоверной и должна позволять ее пользователям делать правильные выводы и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения. Неверное отражение и (или) представление данных в отчетности ведет к ее искажению. С целью предотвращения искажений на предприятии должна быть организована должная система внутреннего контроля. Он должен обеспечить последовательную и эффективную работу предприятия, своевременное и полное отражение информации о хозяйственных и финансовых операциях в бухгалтерском учете и отчетности, а также передачу ее заинтересованным пользователям. Организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на устранение рисков хозяйственной деятельности предприятия. Поэтому большое внимание уделяется проблеме организации внутрихозяйственного контроля на предприятиях и ее оценке. Для того чтобы определить пути совершенствования внутреннего аудита, необходимо выявить и свести к минимуму недостатки в организации этого процесса. Авторами предложена методика оценки организации системы внутрихозяйственного контроля на примере сельскохозяйственного предприятия Щучинского района Гродненской области. В связи с отсутствием нормативного регулирования в области внутреннего контроля для определения основных составляющих системы были использованы правила аудиторской деятельности, которые определяют порядок оценки внутреннего контроля в целях проведения аудита.*

**ASSESSMENT OF THE ORGANIZATION OF THE INTERNAL
CONTROL SYSTEM BASED ON THE RULES OF AUDITING
ACTIVITIES (ON THE EXAMPLE OF AGRICULTURAL
ENTERPRISE)**

A. V. Hastsilovich, A. E. Maksimchik, K. A. Baltsyukevich

El «Grodno state agrarian university»

Key words: audit, on-farm control, controls, inventory, internal audit, audit rules.

Summary. Accounting (financial) statements should be reliable and should allow its users to draw correct conclusions and make informed decisions based on these conclusions. Incorrect reflection and (or) presentation of data in the reporting leads to its distortion. In order to prevent distortions, a proper system of internal control should be organized at the enterprise. It must ensure the consistent and efficient operation of the enterprise, the timely and complete reflection of information on economic and financial transactions in accounting and reporting, as well as its transfer to interested users. The organization of the internal control system and its functioning are aimed at eliminating the risks of the economic activity of the enterprise. Therefore, much attention is paid to the problem of organizing on-farm control at enterprises and its assessment. In order to identify ways to improve internal audit, it is necessary to identify and minimize the shortcomings in the organization of this process. The authors proposed a methodology for assessing the organization of the on-farm control system using the example of an agricultural enterprise in the Shchuchinsky district of the Grodno region. And, due to the lack of regulatory regulation in the field of internal control, in order to determine the main components of the system, the rules of audit activity were used, which determine the procedure for assessing internal control for the purpose of conducting an audit.

(Поступила в редакцию 01.06.2021 г.)

Введение. Потребность вести учет возникла на ранних этапах развития человеческого общества. В целом, бухгалтерский учет выполняет функции особой информационно-технической системы, обеспечивающей непрерывность и устойчивость работы предприятия, предсказуемость его финансового результата. С этой точки зрения, он не может быть заменен никаким другим равнозначным экономическим механизмом или однотипной финансовой структурой.

Неверное отражение и (или) представление данных в бухгалтерской и (или) финансовой отчетности предприятия в связи с нарушением установленных правил ведения и организации бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской и (или) финансовой отчетности ведет к ее искажению. Искажение отчетности может возникнуть в результате ошибок и (или) недобросовестных действий, совершенных руководством, работниками предприятия или иными лицами.

С целью предотвращения искажений отчетности на предприятии должна быть организована должная система внутреннего контроля. При этом следует понимать, что назначение внутривозвратного контроля шире, нежели только поддержание качества информации для управленческих целей. Он должен обеспечить последовательную и эффективную

работу предприятия, своевременное и полное отражение информации о хозяйственных и финансовых операциях в бухгалтерском учете и отчетности, а также передачу ее заинтересованным пользователям. Организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на устранение рисков хозяйственной деятельности предприятия.

С целью повышения доверия предполагаемых пользователей к бухгалтерской и (или) финансовой отчетности на предприятии проводится аудит. При этом следует помнить, что аудит должен быть организован так, чтобы можно было учесть все аспекты деятельности аудируемого лица, относящиеся к бухгалтерской и (или) финансовой отчетности. Понимание деятельности аудируемого лица и его среды, включая систему внутреннего контроля, представляет аудиторской организации основу для выражения профессионального суждения об оценках риска существенного искажения и определения ответных действий в соответствии с оцененными рисками.

Цель работы – на основе исследования теоретических, научно-методических и практических положений об особенностях организации учетного процесса и системы внутреннего аудита (на примере сельскохозяйственного предприятия Щучинского района Гродненской области) определить методику оценки аудита эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Материал и методика исследований. В качестве информационной базой исследования выступили данные сельскохозяйственной организации Щучинского района Гродненской области. Для достижения поставленной цели был проведен анализ организационных аспектов бухгалтерского учета и внутреннего аудита предприятия, а также изучены первичные документы и регистры учета.

В процессе исследования были использованы такие общенаучные методы научного познания, как анализ и синтез, сравнение, аналогия, индукция и дедукция, восхождения от абстрактного к конкретному.

Результаты исследований и их обсуждение. Внутрихозяйственный контроль занимает значительное место в системе управления организацией. От правильно организованной системы внутрихозяйственного контроля зависит эффективность ее деятельности.

Понимание деятельности аудируемого лица и его среды является важным аспектом при проведении аудита в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности. Такое понимание дает основание аудиторской организации для планирования аудита, выражения профессионального суждения об оценке риска существенного искажения и определения аудиторских процедур в соответствии с оцененным риском. Понимание деятельности аудируемого лица и оценка риска су-

щественного искажения необходимы аудиторской организации в процессе всего аудита.

В настоящее время в Республике Беларусь отсутствует единая концепция создания системы внутрихозяйственного контроля экономических субъектов, регламентирующая организационные и методические аспекты функционирования службы внутрихозяйственного контроля. Правовой базой для организации и осуществления внутрихозяйственного контроля (внутреннего аудита) на предприятии являются внутренние нормативные акты, которые следует разрабатывать с учетом существующей системы нормативно-правового регулирования вопросов организации и ведения учета и осуществления государственного и независимого контроля.

Действующий закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» № 56-З [4] определяет аудиторскую деятельность как предпринимательскую деятельность по оказанию аудиторских услуг, что свидетельствует об аудите и аудиторских услугах, оказываемых аттестованными аудиторами. Данный закон регулирует лишь внешний аудит, тем самым внутренний аудит проигнорирован. Данное обстоятельство негативно влияет на развитие внутреннего аудита в Республике Беларусь. Отсутствие понятия внутреннего аудита в законе свидетельствует об одностороннем представлении аудита и аудиторской деятельности. Вместе с тем ряд нормативных правовых актов Республики Беларусь требует создания службы внутреннего аудита в финансовых организациях и организациях, претендующих на допуск к обращению и размещению на бирже ценных бумаг. Таким образом, сложившиеся экономические условия обуславливают развитие правовой платформы для внутреннего аудита.

Кроме того, Законом «Об аудиторской деятельности» [4] предусмотрено обязательное проведение аудита акционерными обществами. Таким образом, многие сельскохозяйственные предприятия, которые в настоящий момент являются открытыми акционерными обществами (в т. ч. и исследуемое предприятие), подлежат обязательному аудиту. При этом следует отметить, что обязательный аудит проводится за счет самого предприятия.

Аудит является дорогостоящей процедурой, поэтому остается актуальным вопрос о снижении цены. Чтобы снизить стоимость аудита нужно уменьшить количество часов внешней проверки, сменить аудиторскую компанию, сократить накладные расходы проверяющих и сократить расходы на сопутствующие услуги аудиторской фирмы.

Согласно национальному правилу аудиторской деятельности «Использование результатов работы внутреннего аудита», внешний аудитор

должен оценить работу внутреннего аудитора и ее результаты может использовать в процессе аудита достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Уменьшить количество часов внешнего аудита можно, если убедить аудиторов принять заключения, протоколы проверок службы внутреннего аудита. Например, если сотрудники отдела внутреннего контроля и аудита проверяют правильность оформления счетов-фактур (наличие всех необходимых кассовых документов и т. д.) и на их заключение могут положиться внешние аудиторы, это позволяет сократить количество часов в бюджете проекта.

Для оценки деятельности внутреннего аудита и (или) внутреннего контроля и возможности использования получаемой информации в результате внутренних контрольных мероприятий данных для планирования предстоящего независимого аудита необходимо в первую очередь провести оценку надлежащей организации и уместности средств контроля на предприятии. Она включает изучение способности средства контроля (в отдельности или в сочетании с другими средствами контроля) эффективно предотвращать или выявлять и устранять существенные искажения бухгалтерской и (или) финансовой отчетности.

В соответствии с Национальными правилами аудиторской деятельности № 203 [5] система внутреннего контроля предприятия должна состоять из следующих элементов: контрольной среды; процесса оценки аудируемым лицом рисков хозяйственной деятельности; информационных систем, связанных с процессом подготовки бухгалтерской и (или) финансовой отчетности; контрольных действий; процесса оценки и анализа руководством аудируемого лица функционирования системы внутреннего контроля (мониторинг средств контроля).

Разделение системы внутреннего контроля на пять элементов не обязательно отражает то, каким образом аудируемое лицо организовало и применяет систему внутреннего контроля. Такое деление предоставляет возможность аудиторской организации проанализировать, как различные аспекты системы внутреннего контроля аудируемого лица могут повлиять на ход проведения аудита. Аудиторской организации важно установить, что конкретные средства контроля эффективно предотвращают или выявляют и устраняют существенные искажения на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской и (или) финансовой отчетности.

Проверим наличие данных элементов на сельскохозяйственном предприятии Щучинского района Гродненской области (ОАО).

В таблице 1 проведен анализ контрольной среды предприятия. Исходя из данных таблицы 1, можно отметить, что на предприятии контрольная среда организована на низком уровне. Несмотря на наличие

локального нормативного документа, не создана единая система внутреннего контроля с четкими функциями.

Таблица 1 – Анализ контрольной среды предприятия

Сущность элемента	Анализ применения в ОАО
Включает функции управления и руководства аудируемым лицом; отношение, осведомленность и практические действия руководства, собственников аудируемого лица, направленные на организацию и поддержание функционирования системы внутреннего контроля, а также понимание ими значимости такой системы для аудируемого лица	Отсутствует система внутреннего аудита, при этом имеется устаревшая форма Положения о внутрихозяйственном контроле. Распределения обязанностей между отдельными работниками закрепляется в локальных актах, при этом не выделяется философия и стиль работы руководства. Не определена политика в отношении надлежащей деловой практики. Служба внутреннего финансового контроля, которая владела бы информацией о совершенных хозяйственных операциях аудируемого лица и давала бы оценку правильности формирования бухгалтерской и (или) финансовой отчетности в соответствии с применимой основой составления и представления бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, принятой руководством аудируемого лица, не сформирована

Примечание – Источник: собственная разработка на основании источника [5]

В таблице 2 представлена характеристика процесса оценки рисков хозяйственной деятельности организации.

Таблица 2 – Анализ процесса оценки рисков хозяйственной деятельности предприятия

Сущность элемента	Анализ применения в ОАО
Процесс выявления и по возможности устранения рисков хозяйственной деятельности, а также их вероятных последствий. Оценка вероятности отклонения от целей, которые ставило перед собой предприятие	Ежегодно составляется бизнес-план, в котором определяются возможные риски, связанные с изменением цен, условий производственной деятельности. Другие элементы оценки рисков не применяются (не проводится анализ конкурентной среды, изменения кадрового состава и др.)

Примечание – Источник: собственная разработка на основании источника [5]

Таким образом, в исследуемом предприятии, данный элемент системы контроля применяется только в рамках процесса формирования бизнес-плана производственно-хозяйственной деятельности. При этом следует отметить, что анализ выполнения плана и причин отклонений не проводится.

Анализ применяемых в организации информационных систем (таблица 3) и контрольных действий, осуществляемых на предприятии (таблица 4), позволил установить, что имеющиеся информационные системы не в полной мере обеспечивают полную автоматизацию учет-

ного процесса, в рамках системы контроля их анализ не проводится. Обзорные проверки не проводятся, осуществляется анализ отдельных фактических показателей в сравнении с предыдущими периодами, но не со сметными и прогнозными показателями.

Таблица 3 – Анализ информационных систем предприятия

Сущность элемента	Анализ применения в ОАО
Связаны с процессом подготовки бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, включающих в себя систему бухгалтерского учета и состоящих из соответствующих процедур и записей, установленных для инициирования хозяйственных операций, их регистрации, обработки и включения в бухгалтерскую и (или) финансовую отчетность, а также для обеспечения учета соответствующих активов, обязательств и собственного капитала. Предназначены для хранения, поиска и обработки информации	Хозяйственные операции иницируются вручную, при этом регистрируются и обрабатываются с использованием ТПК «Нива», включаются в бухгалтерскую и (или) финансовую отчетность вручную. При этом каждый бухгалтер обеспечен компьютером, есть возможность доступа в сеть интернет и к нормативно-правовым актам. Имеются соответствующие бухгалтерские записи, подтверждающие информацию и конкретные статьи отчетности. Информационные системы не в полной мере отражают данные о необычных и сложных операциях

Примечание – Источник: собственная разработка на основании источника [5]

Таблица 4 – Анализ контрольных действий, осуществляемых на предприятии

Сущность элемента	Анализ применения в ОАО
Политика и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются, в т. ч. предприняты необходимые меры в отношении рисков хозяйственной деятельности, которые могут препятствовать достижению целей аудируемого лица. Помогают обеспечивать выполнение распоряжений руководства. Осуществляются вручную или с применением информационных систем	Право санкционирования операций делегировано руководителям разного уровня. При этом на операции, связанные с крупными приобретениями или выбытиями, требуется разрешение исключительно собственников. Обзорные проверки не проводятся, осуществляется анализ отдельных фактических показателей в сравнении с предыдущими периодами, но не со сметными и прогнозными показателями. Не выделен отдельный элемент управленческий учет. Не проводится проверка результатов деятельности по видам и сегментам

Примечание – Источник: собственная разработка на основании источника [5]

Анализ мониторинга средств контроля приведен в таблице 5.

Таблица 5 – Анализ мониторинга средств контроля, осуществляемого на предприятии

Сущность элемента	Анализ применения в ОАО
Процесс, включающий в себя регулярную оценку организации и применения средств контроля и осуществляющий необходимые корректирующие мероприятия в отношении средств контроля вследствие изменения условий хозяйственной деятельности	Не проводится наблюдение руководством предприятия за своевременностью и точностью проведения сверок расчетов с выписками банков; не осуществляется оценка работниками службы внутреннего финансового контроля (в связи с ее отсутствием) соответствия действий работников, занимающихся продажами, политике предприятия в отношении условий договоров с покупателями; осуществление надзора за соответствием действий работников политике ОАО в области этики или деловой практики; других необходимых процедур

Примечание – Источник: собственная разработка на основании источника [5]

Таким образом, было установлено, что в связи с отсутствием четкой структуры контрольной среды и регламентированных контрольных действий на исследуемом предприятии не проработаны и вопросы мониторинга средств контроля.

Заключение. Анализ элементов системы внутреннего контроля ОАО позволил выявить их недостаточную эффективность, что на данном этапе не позволит аудиторской организации не только использовать результаты работы внутреннего аудита, но и потребует увеличить объем аудиторских процедур, т. к. конкретные средства контроля организации не могут эффективно предотвращать, выявлять и устранять существенные искажения при подготовке бухгалтерской и (или) финансовой отчетности.

Поэтому рекомендуется повысить степень надежности бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля с помощью создания подразделения по внутреннему аудиту. На этапе создания подразделения внутреннего аудита важно строго руководствоваться Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита. Важно также провести мероприятия, закрепляющие статус и независимость службы:

- провести установочные встречи с высшим руководством, на которых будут сформулированы ожидания от функционирования подразделения внутреннего аудита на предприятии и определены основные цели и задачи;
- подготовить и утвердить директором основополагающие документы (Положение о службе внутреннего аудита, Методика проведения внутренних аудитов, Инструкции внутреннему аудиту);

- привлечь высококвалифицированных специалистов со стороны или перевести штатных бухгалтеров в данное подразделение, а также распределить обязанности между ними.

Создание системы внутреннего аудита позволит сформировать все элементы системы внутреннего контроля предприятия таким образом, что при проведении внешнего аудита аудиторская организация сможет использовать результаты работы внутреннего аудита и тем самым снизить объем проводимых аудиторских процедур и, как следствие, стоимость внешнего аудита.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гостилович, Е. В. Анализ международных основ профессиональной практики внутреннего аудита / Е. В. Гостилович // сб. научных статей УО ГТАУ – Гродно: Гродненский государственный аграрный университет, 2021.
2. Гостилович, Е. В. Совершенствование организации внутрихозяйственного контроля на основе анализа правил аудиторской деятельности / Е. В. Гостилович, С. Ю. Щербатюк // Сельское хозяйство – проблемы и перспективы: сборник научных трудов. – Гродно: Гродненский государственный аграрный университет, 2016. – С. 48-56.
3. Максимчик, А. Э. Внутренний контроль и внутренний аудит: основные различия: материалы V Международной научно-практической конференции, г. Луганск, 19 декабря 2020 г. – Луганск: Изд-во «Ноулидж», 2020. – С. 159-162.
4. Об аудиторской деятельности 12 июля 2013 г. № 56-3: Закон Респ. Беларусь, 12.07.2013 г., №56-3: в ред. от 18.07.2019 г. №229-3// Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.
5. Об утверждении Национальных правил аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской и (или) финансовой отчетности»: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29 декабря 2008 г. № 203 // Аналитическая правовая система «Бизнес-Инфо» / ООО «Профессиональные правовые системы», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.
6. Aktiv [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://finacademy.net/materials/article/sushchnost-vnutrennego-audita> Aktiv» Сущность внутреннего аудита: функции и значение для компании». – Дата доступа: 20.11.2020.