

4.3. ОСНОВНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И НАПРАВЛЕНИЯ ЕЕ ОПТИМИЗАЦИИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА¹

Рыжова Л.И., к.э.н., доцент, кафедра Анализа и учета

ФГБОУ ВПО «Марийский государственный университет»

Статья посвящена проблемам формирования системы внутреннего контроля на предприятиях сельского хозяйства. Рассмотрены основные элементы формирования системы внутреннего контроля на предприятии, изучены классификационные признаки внутреннего контроля на сельскохозяйственных предприятиях и основные виды внутреннего контроля. Разработаны основные элементы при составлении положения о распределении ответственности и полномочий по организации и осуществлению внутреннего контроля на сельскохозяйственных предприятиях. Изучив систему внутреннего контроля на предприятиях, ее организационных и методологических особенностей на предприятиях сельского хозяйства, авторы разработали рекомендации по ее оптимизации.

Большое значение при организации управленческого учета на предприятиях сельскохозяйственного производства имеет грамотно сформированная система внутреннего контроля (СВК). В любом нормально функционирующем предприятии внутренний контроль был, есть и будет по определению, даже если в организации не создан специальный локальный акт, посвященный внутреннему контролю. Т.е. общее руководство и внутренний контроль возлагаются на руководителя предприятия, в должностных инструкциях других работников отмечено, кто и за что отвечает, внутренними положениями и учетной политикой определен порядок документооборота. И только согласно Закону «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ предприятия обязаны организовывать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни в объеме, достаточном для обеспечения достоверности фактов хозяйственной жизни и бухгалтерской отчетности организации [1, с. 5].

Основными задачами при разработке эффективной СВК являются:

- обеспечение предприятия достоверной информацией;
- гарантия сохранности активов и защиты информации;
- обеспечение соответствия бухгалтерского учета принятой учетной политике;
- соблюдение правил составления и представления бухгалтерской финансовой отчетности.

Правильно организованная СВК на предприятии должна включать систему бухгалтерского учета,

собственно СВК, контрольную среду, оценку рисков, информацию и коммуникацию, оценку внутреннего контроля (рис. 1).

Контрольную среду можно охарактеризовать как практические действия со стороны собственников и руководства экономического субъекта, направленные на установление и поддержание СВК. Элементами контрольной среды являются:

- организационная структура предприятия, при этом должна быть сформирована четкая система власти и подчиненности, регламентация ответственности каждого сотрудника;
- формирование кадровой политики, основными элементами которой являются подбор новых кадров, их адаптация на предприятии, обучение и переподготовка кадров, управление персоналом и оценка их деятельности;
- распределение ответственности и полномочий согласно должностным инструкциям;
- организация управленческого учета на предприятии и подготовка внутренней отчетности, цель которых заключается в обеспечении информацией внутрипроизводственного планирования, управления и контроля.

Элементами внутреннего контроля системы бухгалтерского учета являются:

- контроль за формированием учетной политики и основными принципами ведения учета на данном предприятии;
- оптимизация организационной структуры бухгалтерии и распределение обязанностей между ними;
- организация документооборота на предприятии и технологии обработки учетной информации;
- формирование учетных регистров и подготовка бухгалтерской отчетности.

К контрольным процедурам относятся внутренний бухгалтерский и управленческий контроль. При этом к элементам внутреннего бухгалтерского контроля относят проверку первичных документов при принятии к учету, контроль полноты бухгалтерских записей, обеспечение сохранности и конфиденциальности информации. Внутренний управленческий контроль целесообразно осуществлять по направлениям стратегии развития предприятия, а именно в части инновационной и инвестиционной политики, финансовой и ценовой политики, снабженческо-сбытовой политики и др.

Оценка рисков и умение управлять ими также являются важной составляющей СВК [2, с. 21]. Данные о рисках финансово-хозяйственной деятельности предприятия необходимы для полного представления о своем финансовом положении, финансовых результатах деятельности и их изменениях. Информация и коммуникация как элемент внутреннего контроля – это способ распространения информации для принятия правильных управленческих решений и осуществления внутреннего контроля. Т.е. каждый работник предприятия должен быть осведомлен об отведенной ему роли и задачах по проведению внутреннего контроля и информированию руководства, а также о возможных рисках, которые относятся к сфере его ответственности [5, с. 75].

В процессе изучения элементов и систем внутреннего контроля на сельскохозяйственных предприятиях нами были рассмотрены и уточнены классификационные признаки на предприятиях данной отрасли (табл. 1).

¹ Исследование выполнено при финансовой поддержке Российского гуманитарного научного фонда проекта проведения научных исследований («Разработка концепции и внедрение системы управленческого учета на сельскохозяйственных предприятиях республики Марий-Эл в условиях нестабильной финансовой ситуации»), проект №14-12-12003.



Рис.1. Основные элементы формирования системы внутреннего контроля на предприятии

Таблица 1

КЛАССИФИКАЦИОННЫЕ ПРИЗНАКИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ НА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Классификационные признаки	Системы, формы и виды организации	Формы проведения	Методы проведения
1. Субъекты и характер внутреннего контроля	Служба внутреннего аудита, структурно-функциональная форма внутреннего контроля, ревизия наблюдательного совета	Ревизия, аудит, управленческий учет, управленческий анализ	Расчет технико-экономических показателей, встречная документальная проверка, инвентаризация, контрольный обмер, обследование, экспертная оценка качества продукции, аналитические процедуры
2. Время проведения внутреннего контроля	Внутренний, вневедомственный, внутриведомственный контроль	Предшествующий контроль, текущий и последующий контроль	Аналитические процедуры, пересчет показателей, соблюдение норм и нормативов затрат, анализ и оценка прогнозов
3. Источники внутреннего контроля	Проверка законности и целесообразности фактов хозяйственной деятельности	Документальный контроль, ревизия, аудит	Инвентаризация, пересчет показателей, обмер, взвешивание, лабораторный анализ, экспертная оценка
4. Масштаб объектов контроля	Проверка правильности отражения в учете фактов хозяйственной деятельности и составления корреспонденции счетов, их отражения во внутренней отчетности предприятия	Сплошной контроль, выборочный контроль	Проверке подлежат все факты хозяйственной деятельности предприятия, расчеты прогнозируемых показателей, аналитические процедуры. Также проверяются операции, зафиксированные в первичных документах, регистрах бухгалтерского учета и отчетности

Одним из основных методов проведения внутреннего контроля на предприятиях почти по всем классификационным группам являются аналитические процедуры, которые представляют собой анализ и оценку полученной информации проверяющим. В процессе проведения аналитических процедур выявляются существенные изменения в деятельности предприятия, обнаруженные ошибки, возникшие отклонения от действующих норм и нормативов, нарушения нормативно-правовой базы. Применение аналитических процедур дает возможность повысить качество проверок и сократить затраты на их проведение.

Использование данных классификационных признаков внутреннего контроля на сельскохозяйственных предприятиях позволит организовать систему внутреннего контроля на стадии подготовки процесса производства, соблюдения всех технологических

особенностей данной отрасли в процессе производства и завершения данного процесса [3, с. 104].

В настоящее время выделяют следующие виды контроля (рис. 2) в зависимости от определенных экономических условий. Например, в зависимости от времени проведения выделяют предшествующий (предварительный) контроль, текущий и последующий контроль (рис. 3).

Предшествующий контроль заключается в контроле целей и степени их достижения, контроле процесса планирования и прогнозов. Сущность текущего контроля состоит в осуществлении контрольных процедур за выполнением заданий оперативного характера. Последующий контроль осуществляется в рамках полученных результатов, сравнения фактических и плановых показателей, проведения анализа выявленных отклонений [4, с. 29].

Порядок формирования и организации внутреннего контроля на предприятии определяются в зависимости от характера и масштабов ее деятельности, особенностей ее системы управления. При этом необходимо учитывать, что внутренний контроль должен быть организован во всех подразделениях предприятия, на всех его уровнях, в контрольных процедурах должны участвовать все сотрудники в соответствии с их полномочиями и сферой ответственности. Внутренний контроль, как правило, осуществляют органы управления организации, ревизионная комиссия (ревизор), главный бухгалтер или иное должностное лицо организации, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, внутренний аудитор (служба внутреннего аудита) и другой персонал [6, с. 312].



Рис. 2. Основные виды внутреннего контроля

В связи с этим на стадии организации внутреннего контроля на предприятиях необходимо четко распределить ответственность и полномочия всех сотрудников, участвующих в данном процессе. При этом предприятиям необходимо разработать соответствующее положение. Нами были разработаны основные элементы данного положения, представленные в табл. 2.

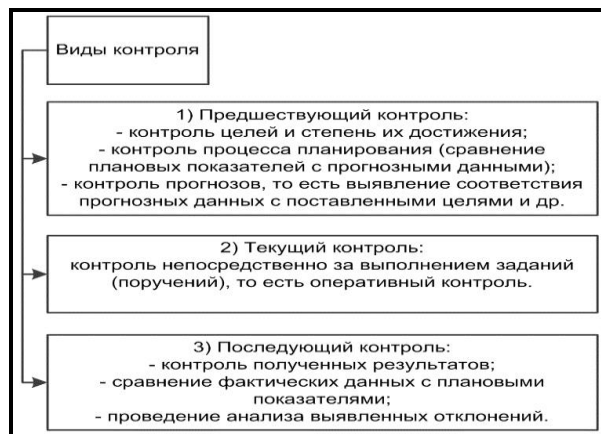


Рис. 3. Основные виды контроля по времени проведения

Особое внимание при распределении ответственности и полномочий между сотрудниками, на наш взгляд, необходимо уделить отраслевым особенностям сельскохозяйственного производства, а именно отрасли растениеводства и животноводства. В отрасли растениеводства распределение ответственности и полномочий между участниками организации внутреннего контроля на предприятии должно обеспечивать соблюдение следующих функций:

- заведующий складом, агроном должны обеспечить доступ к семенам и посадочному материалу, удобрениям, а также разрешение их отпуска в производство;
- главный агроном, бригадир обязаны следить за соблюдением норм расхода семян, посадочного материала, удобрений;
- главный агроном, бригадир являются ответственными за полнотой оприходования продукции и за соблюдением агротехнических условий по нормам возделывания сельскохозяйственных культур.

Таблица 2

ОСНОВНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ ПРИ СОСТАВЛЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ О РАСПРЕДЕЛЕНИИ ОТВЕТСТВЕННОСТИ И ПОЛНОМОЧИЙ ПО ОРГАНИЗАЦИИ И ОСУЩЕСТВЛЕНИЮ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ НА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Участники	Распределение ответственности и полномочий
Совет директоров (общее собрание акционеров)	Определяет общие принципы и требования к организации СВК; утверждает разработанные стандарты и методику осуществления внутреннего контроля на уровне предприятия в целом; наблюдает и координирует процесс обеспечения соблюдения законодательства
Генеральный директор	Несет ответственность за организацию и осуществление внутреннего контроля совершаемых хозяйственных операций; отвечает за ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности в целом по предприятию; проводит аналитические процедуры и оценивает качество выполнения разработанных руководителями центров ответственности мероприятий по оптимизации СВК
Заместитель генерального директора по производству	Осуществляет контроль за состоянием процесса производства, соблюдением на производстве проектной, конструкторской и технологической дисциплины; проводит оценку возможных рисков и осуществляет оценку внутреннего контроля; составляет и обновляет необходимую документацию процесса производства, являющуюся составной частью Положения о внутреннем контроле в организации
Ревизор (ревизионная комиссия)	Осуществляет наблюдение за эффективностью СВК; проводит анализ сводных отчетов в целом по организации о состоянии внутреннего контроля

Участники	Распределение ответственности и полномочий
Главный бухгалтер	Осуществляет бухгалтерский учет и внутрихозяйственный контроль на уровне современных требований, предъявляемых к организации сельскохозяйственного производства; контролирует соблюдение законодательства при расходовании денежных средств и материальных ресурсов; несет ответственность за организацию и осуществление мероприятий внутреннего контроля в части ведения бухгалтерского учета и составления отчетности
Главный экономист	Осуществляет контроль за ходом выполнения плановых заданий в целом по предприятию и по отдельным его структурным подразделениям, использованием внутрихозяйственных резервов; несет ответственность за организацию и осуществление мероприятий внутреннего контроля в части: 1) повышения производительности труда, эффективности и рентабельности производства, качества выпускаемой продукции, снижения ее себестоимости, достижения наибольших результатов при наименьших затратах; 2) обеспечения строгого соблюдения режима экономии материальных, трудовых и финансовых ресурсов на всех участках хозяйственной деятельности предприятия; 3) своевременного предоставления отчетности о результатах экономической деятельности в вышестоящие органы
Главный агроном, заведующий складом, управляющий отделением	Контролирует качество и своевременность проведения сельскохозяйственных работ, использование техники, качество производимой продукции; несет ответственность за соблюдение норм расхода семян и посадочного материала, агротехнических норм возделывания сельскохозяйственных культур; проводит работу по развитию и внедрению СВК за использованием материально-технических средств, научно обоснованных норм выработки, эффективного применения действующих положений об оплате и стимулировании труда; контролирует работу сельскохозяйственных участков в отрасли растениеводства, руководит агрономической службой; осуществляет контроль за соблюдением работниками растениеводства производственной и трудовой дисциплины, правил и норм охраны труда, производственной санитарии и противопожарной защиты

Участники	Распределение ответственности и полномочий
Главный зоотехник, бригадир животноводческой фермы, управляющий отделением	Ведет строгий внутренний контроль за количеством и качеством продукции, полноценным кормлением и правильным содержанием скота и птицы, своевременной заготовкой, хранением и использованием кормов, средствами механизации, затратами труда, материалов и средств в отрасли; контролирует отпуск кормов и кормовых добавок, соблюдение рационов кормления животных; осуществляет контроль за соблюдением работниками животноводства производственной и трудовой дисциплины, правил и норм охраны труда, производственной санитарии и противопожарной защиты
Начальник отдела подсобного сельского хозяйства	Обеспечивает контроль выполнения плановых показателей по заготовке и переработке продукции растениеводства и животноводства по всем количественным и качественным показателям, добываясь высокой урожайности сельскохозяйственных культур и продуктивности животных (птицы); контролирует работников за соблюдение правил охраны труда, техники безопасности, организует повышение их квалификации

В отрасли животноводства распределение ответственности и полномочий должно обеспечивать соблюдение следующих функций:

- заведующий складом, бригадир должны обеспечить доступ к кормам и кормовым добавкам;
- главный зоотехник осуществляет разрешение на отпуск кормов и добавок;
- бригадиры, зоотехники осуществляют контроль за соблюдением рационов кормления животных, технологии содержания животных;
- доярки, бригадиры являются ответственными за полнотой оприходования основной, побочной и сопряженной продукции животноводства;
- зоотехник, бригадир, бухгалтер по животноводству отвечают за своевременность проведения инвентаризации животных и птицы, за составлением отчетности по движению животных и птицы, отчетов по затратам и выходу продукции животноводства.

Таким образом, в целях эффективности СВК необходимо разделить контрольные функции за каждым субъектом организации по производству сельскохозяйственной продукции, входящими в структуру данной организации. Изучив СВК на предприятиях, ее организационные и методологические особенности на предприятиях сельского хозяйства, нами были разработаны рекомендации по ее оптимизации.

Основными направлениями оптимизации СВК на сельскохозяйственных предприятиях можно выделить такие.

1. Выбор объектов контроля (растениеводство, животноводство, промышленное производство, вспомогательное производство, процессы снабжения и сбыта, финансовая и инвестиционная деятельность), определение целей и задач внутреннего контроля.

2. Разработка документов, регламентирующих порядок организации СВК на предприятиях (положение о внутреннем контроле финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий; должностные инструкции для лиц, осуществляющих внутренний контроль; программа контроля как в целом по предприятию, так и по отдельным центрам ответственности).
3. Разработка методики эффективности использования производственных ресурсов, организация методологических и технологических элементов СВК (конкретные методы и методические приемы системы внутреннего контроля процессов снабжения, производства, продажи, сохранности и эффективности использования ресурсов организации, а также выработка рекомендаций для принятия управленческих решений).
4. Совершенствование информационной базы СВК путем взаимодействия управленческого учета и анализа (оптимизация методики управленческого анализа, определение применяемых аналитических процедур в процессе осуществления контроля; автоматизация управленческого учета с подробной расшифровкой первичных документов, регистров учета и форм внутренней отчетности).
5. Создание контрольно-ревизионного отдела (ревизионной комиссии), при этом необходимо продумать состав данной службы, регламент деятельности, разработать методику проведения внутреннего контроля на сельскохозяйственном предприятии.

Таким образом, грамотно сформированная СВК на предприятии является важнейшим направлением повышения эффективности всей системы управления любого коммерческого предприятия. При этом большое значение приобретает контрольно-аналитическое обеспечение управления системы внутреннего контроля, обоснование правильных управленческих решений для выявления резервов роста эффективности работы сельскохозяйственных предприятий.

Литература

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 7 дек. 2011 г. №402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Баранов П.П. Аудит как инструмент снижения информационного риска при принятии управленческих решений [Текст] / П.П. Баранов // Аудитор. – 2004. – №4. – С. 20-25.
3. Евдокимова А.В. Внутренний аудит и контроль финансово-хозяйственной деятельности [Текст] : практ. пособие / А.В. Евдокимова, И.Н. Пашкина. – М. : Дашков и Ко, 2009. – 208 с.
4. Заварихин Н.М. Внутренний аудит: сущность и содержание [Текст] / Н.М. Заварихин, Ю.В. Потехина // Аудитор. – 2005. – №4. – С. 28-34.
5. Соколов Б.Н. Внутренний контроль в коммерческой организации (организация, методика, практика) [Текст] / Б.Н. Соколов. – М. : Альянс Пресс, 2006. – 250 с.
6. Соколов Б.Н. Системы внутреннего контроля (организация, методика, практика) [Текст] / Б.Н. Соколов, В.В. Рукин. – М. : Экономика, 2007. – 442 с.

Ключевые слова

Внутренний контроль; управленческий учет; контрольная среда; контрольные процедуры; учетная политика; документооборот; внутренний бухгалтерский контроль; внутренний управленческий контроль; сельскохозяйственные предприятия; сельское хозяйство.

Рыжова Любовь Илларионовна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность проблемы. Актуальность представленной статьи не вызывает сомнения, особенно в современных условиях, когда на предприятиях сельского хозяйства организацию системы внутреннего контроля нельзя с полным основанием назвать достаточно эффективной. Поэтому большое значение при организации управленческого учета на предприятиях сельскохозяйственного производства имеет грамотно сформированная система внутреннего контроля.

Научная новизна и практическая значимость: В статье освещены основные проблемы формирования системы внутреннего контроля на предприятиях сельского хозяйства, рассмотрены элементы формирования системы внутреннего контроля на предприятии, изучены классификационные признаки внутреннего контроля на сельскохозяйственных предприятиях и основные виды внутреннего контроля. Практическая значимость данной статьи заключается в разработке основных элементов при составлении положения о распределении ответственности и полномочий по организации и осуществлению внутреннего контроля на сельскохозяйственных предприятиях.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным работам подобного рода, и может быть рекомендована к публикации.

Лебедева М.Э., к.э.н., доцент, главный специалист службы внутреннего аудита №3 макрорегионального филиала «Волга» ОАО «Ростелеком»