

ЭКОНОМИЧЕСКИЕ И СОЦИАЛЬНО- ГУМАНИТАРНЫЕ НАУКИ

УДК 658.3

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КОНТРОЛЬНОЙ СРЕДЫ ОРГАНИЗАЦИЙ ПИЩЕВОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Е. Е. Банцевич, Е. А. Козлова, А. Г. Мельник, О. О. Сударева

Могилёвский государственный университет продовольствия, Республика Беларусь

АННОТАЦИЯ. В статье рассмотрены теоретические аспекты контрольной среды организации, ее место в системе внутреннего контроля организации пищевой промышленности, характеристика составляющих элементов контрольной среды, содержание международных и национальных стандартов аудиторской деятельности, по оценке состояния контрольной среды.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: *теоретические основы; система управления; организации пищевой промышленности; риски хозяйственной деятельности; контрольная среда; внутренний контроль; внутренний аудит; рекомендации.*

ДЛЯ ЦИТИРОВАНИЯ: Банцевич, Е. Е. Теоретические основы контрольной среды организаций пищевой промышленности / Е. Е. Банцевич, Е. А. Козлова, А. Г. Мельник, О. О. Сударева // Вестник МГУП. – 2020. – № 1(28). – С. 92–99.

THEORETICAL FOUNDATION OF THE CONTROL ENVIRONMENT OF FOOD INDUSTRY ORGANIZATIONS

Y. E. Bantsevich, E. A. Kazlova, A. G. Melnik, O. O. Sudareva

Mogilev State University of Food Technologies, Republic of Belarus

ABSTRACT. The article deals with theoretical aspects of the control environment of the organizations, its place in the internal control system of food industry organizations, characteristics of the control environment elements, contents of international and national auditing standards, which concern to control environment evaluation.

KEYWORDS: *theoretical foundation; management system; food industry organizations; business risks; control environment; internal control; internal audit; recommendations.*

FOR CITATION: Bantsevich Y. E., Kazlova E. A., Melnik A. G., Sudareva O.O. Theoretical foundation of the control environment of food industry organizations. Bulletin of Mogilev State University of Food Technologies. – 2020. – No. 1(28). – P. 92–99. (in Russian).

ВВЕДЕНИЕ

Одной из целей «Программы деятельности Правительства Республики Беларусь на 2018–2020 годы» определено повышение конкурентоспособности промышленного комплекса, ориентированного на создание высокопроизводительных рабочих мест и наращивание экспортного потенциала, а одной из задач для достижения названной цели – повышение эф-

фактивности управления промышленным комплексом на основе внедрения передовых практик корпоративного управления, совершенствование холдинговых структур.

Важнейшей актуальной задачей на современном этапе развития организаций пищевой промышленности Республики Беларусь является необходимость определения параметров системы внутреннего контроля. В зависимости от отраслевой принадлежности организации, от её размера, организационной структуры и других факторов зависит применяемая система внутреннего контроля, а также методы ее построения.

Объектом исследования выступает система экономического управления организаций пищевой промышленности.

Предметом исследования является совершенствование системы внутреннего контроля организаций пищевой промышленности Республики Беларусь.

Целью исследования является изучение сущности контрольной среды, ее места в системе внутреннего контроля организации пищевой промышленности, характеристика составляющих элементов контрольной среды.

МАТЕРИАЛЫ И МЕТОДЫ

Методология исследования основана на системном подходе с использованием общенаучных методов анализа, синтеза, сравнения и обобщения.

РЕЗУЛЬТАТЫ И ИХ ОБСУЖДЕНИЕ

Устойчивое развитие организаций пищевой промышленности агропромышленного комплекса, обеспечивающего продовольственную безопасность Республики Беларусь, в современных условиях, характеризующихся неопределенностью рыночной среды, зависит от эффективности системы экономического управления на микроуровне, важнейшим элементом которой является система внутреннего контроля.

Основой для всех компонентов системы внутреннего контроля организации пищевой промышленности является контрольная среда, которая представляет собой «исходное условие, задающее правила игры и определяющее возможность формирования внутреннего контроля предприятия» [1].

Для того чтобы определить понятие контрольной среды и ее место в системе внутреннего контроля, необходимо установить сущность внутреннего контроля и системы внутреннего контроля организации. Рассмотрим теоретические подходы к пониманию сущности этих понятий, представленные в экономической литературе, национальной и зарубежной нормативной практике (таблица 1).

Внутренний контроль занимает важное место в системе управления коммерческой организацией. Необходимо уделять существенное внимание повышению его эффективности, поскольку снизить риск потери активов, обеспечения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности возможно только благодаря эффективной системе внутреннего контроля, способной своевременно оценить финансовые риски. Закономерно, что с внутренним контролем связаны перспективы развития организации, в связи с тем, что «...именно внутренний контроль, призванный обеспечить выполнение управленческой функции, является комплексной системой мер в части планирования, учета, экономического анализа, организации информационных, денежных потоков, документооборота» [8]. Значимость внутреннего контроля стала резко возрастать в современных условиях, когда все острее стал вопрос о повышении ответственности бухгалтерских служб за качество предоставляемой отчетности.

Руководство организаций вынуждено организовывать систему внутреннего контроля, но далеко не всегда такие попытки оказываются успешными. Часто производимые действия сводятся к формальному документальному оформлению требуемых инструкций и положений и не приводят к желаемым результатам. Основная причина такого положения дел – сложность организации полноценной системы внутреннего контроля, процесса длительного и трудоемкого, включающего в себя изучение нормативных документов; анализ деятельности организации и ее структурных подразделений; разработку регламентирующей докумен-

тации, системы постановки целей; оценку их достижения; внедрение системы взаимосвязанных и взаимодействующих процессов и процедур организации; проведение обучения; планирование мероприятий по дальнейшему развитию организации.

Табл. 1. Теоретические подходы к пониманию сущности внутреннего контроля и системы внутреннего контроля организации

Table 1. Theoretical approaches to understanding the essence of the organization's internal control and internal control system

Автор/Источник	Сущность внутреннего контроля и системы внутреннего контроля
Хонгрэн Ч. Т., Фостер Д. Ж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект	Внутренний контроль – это комплекс бухгалтерского и управленческого контроля, который помогает обеспечить соответствие решений, принятых в организации, с реализацией их на практике [2]
Сотникова Л. В. Внутренний контроль и аудит	Внутренний контроль – система мер, организованных предприятием и осуществляемых на предприятии с целью наиболее эффективного выполнения всеми работниками своих обязанностей при совершении хозяйственных операций. Внутренний контроль определяет законность этих операций и их экономическую целесообразность [3]
Национальные правила аудиторской деятельности Республики Беларусь «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности»	Система внутреннего контроля – совокупность методов управления, организационных мер, методик и процедур, принятых и осуществляемых собственниками, руководством и другими работниками аудируемого лица, 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 аудируемого лица [4]
Информация Министерства финансов России «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности»	Внутренний контроль – процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает: а) эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов; б) достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности; в) соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета [5]
Международный стандарт аудита 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности организации и ее окружения»	Внутренний контроль – процесс, который разработан, внедрен и поддерживается представителями собственника, руководством и другими сотрудниками с целью обеспечения разумной уверенности в достижении целей организации с точки зрения достоверности финансовой отчетности, эффективности и результативности операций, соблюдения действующих законов и нормативных актов [6]
Международный стандарт аудита 400 «Оценка рисков и внутренний контроль»	Система внутреннего контроля включает совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности [7]

Система внутреннего контроля создается руководством организации, что является ее основной отличительной чертой от других видов контроля. Организация системы внутреннего контроля и ее функционирование в первую очередь направлены на устранение рисков хозяйственной деятельности организации. Внутренний контроль следует рассматривать как абсо-

лютно самостоятельную систему, объединенную с общей системой управления организацией, целевым ориентиром которой выступает поддержание эффективной деятельности организации на основе своевременного выявления и предотвращения рисков.

По мнению известного западного экономиста К. Эрроу «в экономической системе риск имеет универсальный характер, его природа одна и та же для всех хозяйствующих субъектов, хотя возникновение риска оказывается связанным с самыми разнообразными аспектами экономической деятельности с учетом отраслевой принадлежности и специализации» [9]. В настоящее время отсутствует единое мнение относительно определения риска. Наиболее приемлемое определение риска основано на том, что он представляет собой вероятность возникновения неблагоприятной ситуации, способной оказать существенное влияние на положительный исход принимаемых управленческих решений и на результат деятельности организации в целом.

При рассмотрении зарубежного опыта организации внутреннего контроля в организации, необходимо отметить рекомендации, касающиеся организации внутреннего контроля, разработанные Институтом дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса, в которых сформулированы требования, касающиеся внутреннего контроля экономических субъектов, котирующихся на Лондонской фондовой бирже. В этом документе внутренний контроль рассматривается как система, включающая политику, процессы, задачи, поведение и другие аспекты компании, которые:

- способствуют эффективному функционированию, позволяют надлежащим образом реагировать на значительные риски в бизнесе, основной деятельности, финансах, соблюдении требований, которые угрожают достижению целей компании;
- гарантируют качество внутренней и внешней отчетности;
- гарантируют соблюдение применимых законов и нормативных требований, а также внутренней политики в отношении ведения бизнеса [8].

Ответственность за управление рисками и выбор стратегии формирования эффективной системы внутреннего контроля здесь возлагается на собственников бизнеса, при этом отмечается особая роль в исполнении выбранной политики руководством компании, а также подчеркивается, что сотрудники несут ответственность за внутренний контроль и за достижение поставленных целей в рамках своих функций.

Важная роль в английской модели уделяется оценке эффективности системы внутреннего контроля, где совет директоров должен принимать во внимание следующие факторы:

- роль внутреннего контроля в повышении устойчивости компании;
- сущность и размер рисков;
- степень реальности внешних угроз;
- соотношение затрат и получаемых выгод, связанных с внутренним контролем.

В Беларуси такой подход при построении системы внутреннего контроля пока недостаточно развит и только получает свое распространение. Служба внутреннего контроля в большинстве белорусских организаций направлена в основном на проверку наличия и использования активов, ликвидацию просроченной задолженности, а также проверку качества бухгалтерской (финансовой) отчетности и оптимизацию налогов и сборов. Такая форма организации службы внутреннего контроля нуждается в пересмотре в связи с отражением неполной картины финансовой жизни организации. В то время как понятие внутреннего контроля в развитых странах более обширное и включает в себя анализ и оценку операционной эффективности предприятия, а также оценку качества управления рисками.

Поиск новых подходов к организации системы управления рисками и созданию действенной системы внутреннего контроля организаций связан с тем, что полного устранения риска добиться сложно, в лучшем случае предоставляется возможность управлять рисками и осуществлять их предотвращение посредством выявления областей повышенного риска и систематического контроля. Для выявления областей повышенного риска необходимо установить и проанализировать возможные причины и источники их возникновения [10].

Перечень факторов неотъемлемого риска приведен в Международном стандарте аудита 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности организации и ее окружения», в частности:

- отраслевые факторы, факторы регулирования, прочие внешние факторы;
- характер деятельности субъекта;
- цели, стратегии и соответствующие риски бизнеса;
- оценка и обзор финансовых результатов субъекта;
- система внутреннего контроля субъекта.

Причиной риска существенного искажения может являться сложная структура организаций пищевой промышленности, имеющих дочерние организации и территориально отдаленные структурные подразделения, что усложняет процесс консолидации бухгалтерской (финансовой) отчетности. Область повышенного риска может охватывать также отношения с аффилированными лицами.

Важнейшим аспектом, подлежащим пониманию при проектировании внутреннего контроля и его оценки внешними аудиторами в пищевой промышленности, является практическое осуществление хозяйственных операций (стадии и методы производства, сегменты деятельности, особенности поставок продукции или оказания услуг, подробности о сокращении или расширении операций).

Национальные правила аудиторской деятельности Республики Беларусь «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности» [4] соответствуют МСА 315 [6] и система внутреннего контроля организации состоит из пяти элементов (рис.1).

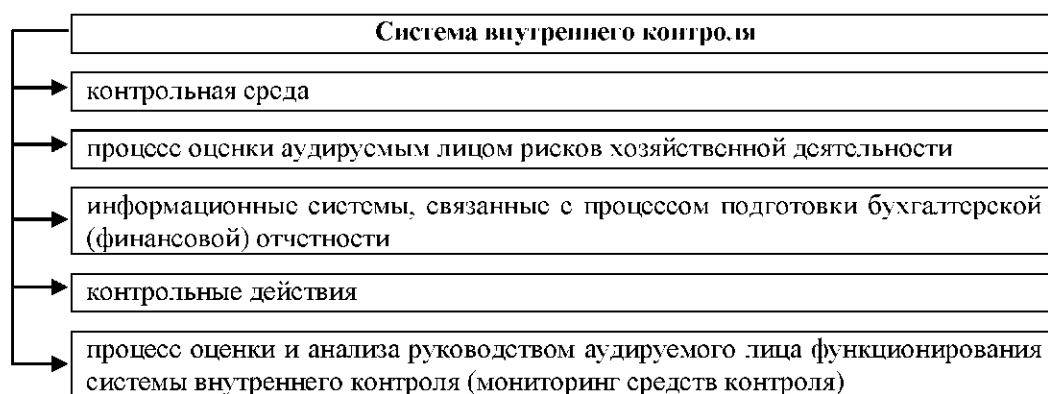


Рис. 1. Элементы системы внутреннего контроля, выделяемые в соответствии с Национальными правилами аудиторской деятельности Республики Беларусь и МСА 315

Fig. 1. The elements of the internal control system identified in accordance with the National rules of auditing of the Republic of Belarus and ISA 315

Понятие системы внутреннего контроля подразумевает наличие всех пяти перечисленных элементов и позволяет аудиторам определить, как элементы системы внутреннего контроля организации влияют на аудит.

Для характеристики системы внутреннего контроля в международной практике [7, 10] принято выделять три элемента: система бухгалтерского учета; контрольная среда и средства контроля.

Турищева Т. Б. в структуре системы внутреннего контроля выделяет три элемента: контрольную среду; механизмы и средства внутреннего контроля; систему оценки рисков [11]. Она также указывает, что правильно сформированная контрольная среда позволяет обеспечить необходимую процедуру и предпосылки для эффективной работы системы внутреннего контроля с помощью комплекса внутренних нормативных документов, предусматривающих

разделение несовместимых функций, позволяющих руководителям хозяйствующих субъектов всех уровней принимать комплексные управленческие решения.

Таким образом, контрольная среда является важным структурным элементом системы внутреннего контроля организации и представляет собой совокупность принципов и стандартов деятельности организации, которые определяют понимание внутреннего контроля и требования, предъявляемые к нему. Как отмечает Королева Н. В., «контрольная среда – это стратегия руководства по управлению внутренним контролем, этические ценности организации, процесс принятия решений, делегирование полномочий и принятие ответственности, политика в отношении персонала, компетентность и уровень квалификации сотрудников и, что крайне важно, отношение руководства компании к внутреннему контролю» [1]. Следовательно, отсутствие в организации налаженного механизма контрольной среды, приводит к неэффективной системе внутреннего контроля.

В соответствии с МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» [12] элементами контрольной среды являются: информирование о принципе честности и этических ценностях, приверженность компетентности, участие лиц, отвечающих за корпоративное управление, философия и стиль управления руководством, организационная структура, распределение должностных полномочий и ответственности, кадровая политика и практика.

Краткая характеристика элементов контрольной среды организации представлена в табл. 2.

Табл. 2. Краткая характеристика элементов контрольной среды организации

Table 2. Concise description of the organization's control environment elements

Элемент	Характеристика элемента
Информирование о принципе честности и этических ценностях	Основные элементы, влияющие на эффективность организации, администрирования и мониторинга средств контроля
Приверженность компетентности	Определение руководством уровня компетентности для определенных должностей, а также того, какие навыки и знания требуются для обеспечения соответствующего уровня компетентности
Участие лиц, отвечающих за корпоративное управление	На осознание необходимости контроля оказывают влияние лица, отвечающие за корпоративное управление, в частности их независимость от руководства, опыт и положение, степень их участия и информация, которую они получают, а также их анализ деятельности, надлежащий характер их действий, включая уровень сложности вопросов, которые поднимаются и решаются с участием руководства, а также их взаимодействие с внутренними и внешними аудиторами
Философия и стиль управления руководством	Существенное влияние оказывают такие характеристики руководства, как подход к принятию и управлению бизнес-рисками, позиция и действия руководства в отношении к финансовой отчетности, отношение к обработке информации, функциям и персоналу, связанным с бухгалтерским учетом
Организационная структура	Система, в рамках которой планируется, выполняется, контролируется и проверяется деятельность организации, направленная на достижение ее целей
Распределение должностных полномочий и ответственности	Система распределения ответственности и полномочий по ведению деятельности организации и каким образом устанавливается взаимодействие по предоставлению отчетности и иерархия полномочий
Кадровая политика и практика	Политика и практика, относящиеся, в частности, к набору сотрудников, их адаптации, подготовке, аттестации, консультированию, продвижению, заработной плате и дисциплинарным мерам

Изучение контрольной среды позволяет выявить основные организационные и психологические барьеры, которые препятствуют эффективному управлению организацией. В качестве примера можно привести конфликты между подразделениями, слабые коммуникативные связи между подразделениями, нежелание руководства осуществлять реорганизацию управления, отсутствие баланса между требованиями, предъявляемыми к персоналу и системой стимулирования, противодействие любым изменениям и нововведениям и другие.

Изучение всех вышеперечисленных аспектов, их анализ, позволяет сделать вывод о том, что ключевым аспектом эффективного функционирования контрольной среды является заинтересованность руководящего уровня организации, их готовность к изменениям в производственной структуре, в функциях и полномочиях.

Определение источников угроз экономической безопасности, порождаемых внутренней средой организации, является одной из основных задач системы внутреннего контроля в современных условиях. Поэтому вопросы выбора системы показателей для оценки состояния экономической безопасности предприятия, разработка инструментов внутреннего аудита для организаций пищевой промышленности является своевременной актуальной задачей и заслуживает детального научного изучения. Достижение экономической безопасности невозможно без системы внутреннего аудита, являющегося гарантией качественной работы организации в рамках отечественного правового поля. Научные разработки в этой области направлены на решение бухгалтерских задач и на защиту информации в системе ранжирования доступа. Механизм внутреннего аудита для решения проблемы экономической безопасности организаций пищевой промышленности требует дальнейшей научной и методической проработки.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Наличие эффективно функционирующей системы внутреннего контроля является важнейшим фактором развития организаций пищевой промышленности. Как показывает международная практика, наличие системы внутреннего контроля создает реальные предпосылки успешного развития, в связи с появлением потенциала эффективно управлять использованием материальных и трудовых ресурсов, появлением возможности привлекать инвестиции путем повышения качества финансовой (бухгалтерской) отчетности. Проведенное исследование сущности контрольной среды и составляющих ее элементов позволяет сделать вывод, что она является основой системы внутреннего контроля организации и невозможно построить эффективную систему внутреннего контроля без качественной контрольной среды организации. Помимо этого, наличие такой контрольной среды в организации повысит уровень управления финансово-хозяйственной деятельностью компании и позволит эффективно управлять активами, обязательствами и капиталом организации.

ЛИТЕРАТУРА

- 1 Королева, Н. В. Проблемы организации контрольной среды на предприятии / Н.В. Королева // Молодой ученый. – 2013. – № 7. – С. 187–189.
- 2 Хонгрэн, Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер. с англ. / Ч. Т. Хонгрэн, Дж. Фостер, под ред. Я. В. Соколова – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
- 3 Сотникова, Л. В. Внутренний контроль и аудит: учебник / Л. В. Сотникова. ВЗФЭИ. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 239 с.
- 4 Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности»: Нац. правила аудиторской деятельности Респ. Беларусь, утв. пост. М-ва финансов Респ. Беларусь, 29.12.2008 г. № 203 // Консультант Плюс: Беларусь [Электрон. ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2020.
- 5 Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности : Информация М-ва финансов России № ПЗ-11/2013 [Электрон. ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/fa9e291e8b8b1163b09696ec286da8bc59af9fe5/ – Дата доступа: 20.04.2020.
- 6 Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности организации и ее окружения // МСА 315 [Электрон. ресурс] – Режим доступа: https://www.audit-it.ru/terms/audit/msa_315.html – Дата доступа: 22.04.2020.

- 7 Жарылгасова, Б.Т. Система внутреннего контроля и оценка рисков // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 2. – [Электрон. ресурс] – Режим доступа: <http://ilts.ru/files/file90.pdf> – Дата доступа: 20.04.2020.
- 8 Богданович, И. С. Место внутреннего контроля в системе управления предприятием и форма его организации / И. С. Богданович // Вестник Псковского государственного университета. – 2014. – № 5. – С. 66–74.
- 9 Эрроу, К. Возможности и пределы рынка как механизма распределения ресурсов / К. Эрроу // THESIS. 2012. – Вып. 2. – С. 64.
- 10 Плужникова, А. А. Внутренний аудит в условиях реорганизации экономического субъекта / А. А. Плужникова // Молодой ученый. – 2017. – № 14. – С. 413–416.
- 11 Туришева, Т. Б. Внутренний контроль и аудит: теория и практика применения в финансово-хозяйственной деятельности организации: Монография. – М.: Издательский дом «Экономическая газета», 2012. – 134 с.
- 12 Международный стандарт аудита 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» [Электрон. ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=20929455330011217050346897128&cacheid=519D7B31CD0BDD3AE01340244BAD199D&mode=splus&base>. Дата доступа: 12.04.2020.

Поступила в редакцию 11.05.2020 г.

ОБ АВТОРАХ:

- Банцевич Евгений Ежович**, кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой БУАиА, Могилевский государственный университет продовольствия, e-mail: bantsevich_buaa@mgup.by.
- Козлова Елена Алексеевна**, кандидат экономических наук, доцент, декан экономического факультета, Могилевский государственный университет продовольствия, e-mail: kozlova@mgup.by.
- Мельник Алеся Геннадьевна**, старший преподаватель кафедры БУАиА, Могилевский государственный университет продовольствия, e-mail: melnik_buaa@mgup.by.
- Сударева Ольга Олеговна**, кандидат экономических наук, доцент кафедры БУАиА, Могилевский государственный университет продовольствия, e-mail: sudareva_buaa@mgup.by.

ABOUT AUTHORS:

- Yevgeniy E. Bantsevich**, PhD (Economics), Associate Professor, head of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Mogilev State University of Food Technologies, e-mail: bantsevich_buaa@mgup.by.
- Elena A. Kazlova**, PhD (Economics), Associate Professor, dean of the Faculty of Economics, Mogilev State University of Food Technologies, e-mail: kozlova@mgup.by.
- Alesia H. Melnik**, senior lecturer of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Mogilev State University of Food Technologies, e-mail: melnik_buaa@mgup.by.
- Olga O. Sudareva**, PhD (Economics), Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Mogilev State University of Food Technologies, e-mail: sudareva_buaa@mgup.by.