

УДК 657.633.5:338.436.33

## ОСНОВНЫЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ОРГАНИЗАЦИЯХ АПК

Е. Л. ПУТНИКОВА, О. С. ЦАЙЦ

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь, 2134077, e-mail: putnikova705@mail.ru

(Поступила в редакцию 13.02.2019)

В статье представлены направления формирования системы внутреннего контроля. Указано на отсутствие единой концепции создания системы внутривозвращаемого контроля аграрного сектора экономики, регламентирующей организационные и методические аспекты функционирования службы внутривозвращаемого контроля в соответствии с международным опытом. При этом проанализированы мнения ученых и специалистов, изложенные в экономической литературе, нормативно – правовая база, международные стандарты аудита и национальные правила аудиторской деятельности. Обращено внимание на обоснованность методики проведения внутреннего контроля, учитывая организационно-правовые формы организаций АПК. По результатам проведенного исследования определено понятие, предмет, объект, главные цели организации системы внутреннего контроля, формы создания и орган его осуществления, составные его элементы, участники, основные принципы функционирования системы внутреннего контроля, его место в системе управления организациями АПК, способы реализации функции внутреннего контроля. Приведен процесс организации системы внутреннего контроля, который построен на взаимосвязи основных ее элементов: контрольная среда; процесс оценки рисков в организации; информационная система, связанная с финансовой отчетностью, в том числе соответствующие бизнес-процессы, и информационное взаимодействие; контрольные действия, значимые для проводимого аудита; мониторинг средств контроля. Результаты исследования свидетельствуют, что организации АПК при выборе той или иной формы создания внутреннего контроля должны учитывать основные критерии, которые лежат в основе построения системы внутривозвращаемого контроля аграрных предприятий. Даны рекомендации по организации и осуществлению эффективной системы внутреннего контроля, которая обеспечит устойчивую работу организации, ее экономическую безопасность и в конечном итоге является важным стимулом для повышения результативности функционирования организаций АПК.

**Ключевые слова:** внутренний контроль, система внутреннего контроля, функции контроля, организации АПК, управление организацией, элементы контроля, управленческий процесс.

The article presents the directions of the formation of the internal control system. It is indicated that there is no single concept for creating the system of internal control of the agricultural sector of the economy, which regulates the organizational and methodological aspects of the internal control service in accordance with international experience. At the same time, the opinions of scientists and specialists presented in the economic literature, the regulatory framework, international auditing standards and national auditing rules are analyzed. Attention is paid to the validity of the methodology of internal control, taking into account the organizational and legal forms of organizations of the agro-industrial complex. According to the results of the study, the concept, subject, object, main goals of the organization of the internal control system, forms of creation and implementation, its constituent elements, participants, main principles of functioning of the internal control system, its place in the management system of the AIC organizations, ways to implement the internal control function are defined. The process of organizing the internal control system is presented, which is built on the interrelation of its main elements: the control environment; the risk assessment process in the organization; information system related to financial reporting, including relevant business processes, and information interaction; control actions that are relevant to the audit; monitoring controls. The results of the study show that the organizations of the agro-industrial complex, when choosing one or another form of creating internal control, should take into account the main criteria that underlie the construction of the system of internal control of agricultural enterprises. Recommendations were given on the organization and implementation of an effective internal control system that will ensure the stable operation of the organization, its economic security, and ultimately is an important incentive for improving the performance of AIC organizations.

**Key words:** internal control, internal control system, control functions, organizations of the agro-industrial complex, organization management, control elements, management process.

### Введение

Организации агропромышленного комплекса Республики Беларусь при формировании учетной политики и дальнейшем построении системы бухгалтерского учета одним из необходимых и обязательных аспектов должны предусматривать организацию внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной деятельности.

В свою очередь правильно поставленная система внутреннего контроля в организации позволяет оптимизировать работу бухгалтерской службы, внести конкретные коррективы и осуществлять регулярный мониторинг последовательного применения контрольных процедур,

обеспечивать устойчивую работу организации, ее экономическую безопасность и в конечном итоге является важным стимулом для повышения эффективности ее деятельности.

Исследованием установлено, что организации агропромышленного комплекса не в полной мере понимают необходимость формирования системы внутреннего контроля и механизм его построения, в виду этого рассмотрим основные аспекты и рекомендации по внедрению системы внутреннего контроля в анализируемых организациях.

### **Основная часть**

В системе управления сельскохозяйственным производством внутренний контроль в широком смысле можно определить, как системную деятельность субъекта управления по проведению проверок с целью установления фактического состояния процессов производства, выявления проблем в этих процессах и нейтрализации их до того, как они перерастут в кризис. Внутренний контроль представляет собой сплошной механизм, все составляющие которого взаимосвязаны друг с другом и взаимодействуют на различных стадиях управленческого процесса. Условия проведения внутреннего контроля управленческой системы должны учитывать влияние различных факторов на эффективность мероприятий, имеющих отношение к конкретной структуре контроля [1].

В настоящее время в Республике Беларусь отсутствует единая концепция создания системы внутривозвратного контроля аграрного сектора экономики, регламентирующая организационные и методические аспекты функционирования службы внутривозвратного контроля в соответствии с международным опытом. [2].

Анализируя литературные источники и нормативные правовые акты Республики Беларусь, можно рассмотреть понятие внутреннего контроля. В словаре современных экономических терминов [3] под внутренним контролем понимается система наблюдений и проверки соответствия процесса функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям, выявление результатов управленческих воздействий на управляемый объект.

Форма осуществления и орган внутреннего контроля оговорены в статье 61 Закона Республики Беларусь «О хозяйственных обществах»: «Для проведения постоянного внутреннего контроля финансовой и хозяйственной деятельности хозяйственного общества в соответствии с его уставом может быть создана контрольно-ревизионная служба, порядок работы которой устанавливается соответствующим локальным нормативным правовым актом хозяйственного общества, утвержденным общим собранием его участников» [4].

В соответствии с Национальными правилами аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 29.12.2008 № 203 (далее – Национальные правила) 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 [5].

Из положений, рассмотренных законодательных и нормативно, – правовых актов по вопросам внутреннего контроля можно отметить следующее. Субъекты хозяйствования АПК на данном этапе развития экономики не имеют регламентированных рекомендаций и инструкций по организации и осуществлению эффективной системы внутреннего контроля. Данная проблема вызывает необходимость изучения не только отечественного опыта, но зарубежной и международной практики внедрения системы внутреннего контроля в финансово – хозяйственную деятельность организаций.

Следует признать, что термины «внутренний контроль» и «система внутреннего контроля» пришли из аудиторской практики. Так, в Международных стандартах аудита, под системой внутреннего контроля понимаются процессы, разработанные, внедренные и поддерживаемые лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством и другими сотрудниками организации для обеспечения разумной уверенности в отношении достижения целей организации в области подготовки надежной финансовой отчетности, результативности и эффективности деятельности и соблюдения применимых законов и нормативных актов. Термин «средства

контроля» относится к любым аспектам одного или нескольких компонентов системы внутреннего контроля.

Процесс организации системы внутреннего контроля, построен на взаимосвязи основных ее элементов: контрольная среда; процесс оценки рисков в организации; информационная система, связанная с финансовой отчетностью, в том числе соответствующие бизнес-процессы, и информационное взаимодействие; контрольные действия, значимые для проводимого аудита; мониторинг средств контроля [6].

Эти пять элементов также изложены в Национальных правилах. Согласно данному документу, система внутреннего контроля состоит из элементов, приведенных в табл. 1.

Таблица 1. Перечень элементов системы внутреннего контроля

№ п.п.	Элементы системы внутреннего контроля
1	Контрольная среда
2	Процесс оценки аудлируемым лицом рисков хозяйственной деятельности
3	Информационные системы, связанные с процессом подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности
4	Контрольные действия
5	Процесс оценки и анализа руководством аудлируемого лица функционирования системы внутреннего контроля (мониторинг средств контроля).

Примечание. Составлена авторами по данным источника [5].

Понятие системы внутреннего контроля подразумевает наличие всех пяти перечисленных элементов, в то время как понятие средств контроля одинаково применимо к одному или нескольким элементам, или любому аспекту внутреннего контроля. Основными целями организации системы внутреннего контроля на большинстве предприятий являются: соблюдение законодательства при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности организации; поддержание слаженной и эффективной деятельности всех структурных подразделений организации; грамотное принятие решений и достижение поставленной цели; контроль над активами и обязательствами организации [7].

С целью мониторинга процесса функционирования системы внутреннего контроля, выявления возникающих проблем, связанных с ее функционированием, их анализа, а также для разработки предложений по совершенствованию системы и повышению эффективности ее функционирования в организациях АПК необходимо создавать службу внутреннего контроля.

Организация АПК должна определиться, каким образом будет у нее организован внутренний контроль. Масштаб и виды деятельности, организационно – правовая форма, особенности системы управления предприятия и отношение к контролю руководящего звена, все эти факторы, которые могут оказывать непосредственное влияние на организацию внутреннего контроля [8].

Созданная система внутреннего контроля прежде всего должна оказывать помощь в своевременном выявлении и устранении отклонений и ошибок в финансово-хозяйственной деятельности организации, оказывать влияние на повышение эффективной ее работы. Чтобы грамотно организовать внутренний контроль организациям АПК следует определиться с выбором приемлемого способа реализации функции внутреннего контроля. С учетом рассмотренных мнений авторов можно выделить три основных варианта форм создания внутреннего контроля, которые представлены на рис. 1.



Рис. 1 Формы создания внутреннего контроля

Примечание – Составлен авторами по данным источника [9].

Представленные формы имеют как преимущества, так и недостатки. Организации АПК при выборе той или иной формы создания внутреннего контроля должны учитывать основные критерии, которые лежат в основе построения системы внутривладельческого контроля аграрных предприятий: 1) форма собственности; 2) организационно-правовая форма хозяйствования; 3) организационная структура предприятия; 4) структура управления предприятием; 5) размер предприятия и масштаб его деятельности [2].

Являясь одним из элементов системы управления организацией, внутренний контроль призван обеспечить возможность принятия эффективных управленческих решений, а также их исполнение.

Предметом внутреннего контроля является вся производственно-хозяйственная деятельность экономического субъекта. В качестве объекта рассматриваются структурные подразделения, а также бизнес-процессы, из которых формируется производственно-хозяйственная деятельность организации [9].

Иерархичность службы внутреннего контроля зависит от размера организации, ее структурных подразделений и степени сложности и разнонаправленности оказываемых услуг, производимой продукции. Однако, несмотря на перечисленные особенности, влияющие на длину звеньевой цепи управления, неизменным остается одно правило: применение единых стандартов бизнес-процессов и контрольных процедур является обязательным на всех уровнях управления, независимо от занимаемой сотрудником должности в компании [7].

Наиболее распространенная схема участников системы внутреннего контроля представлена на рис. 2.

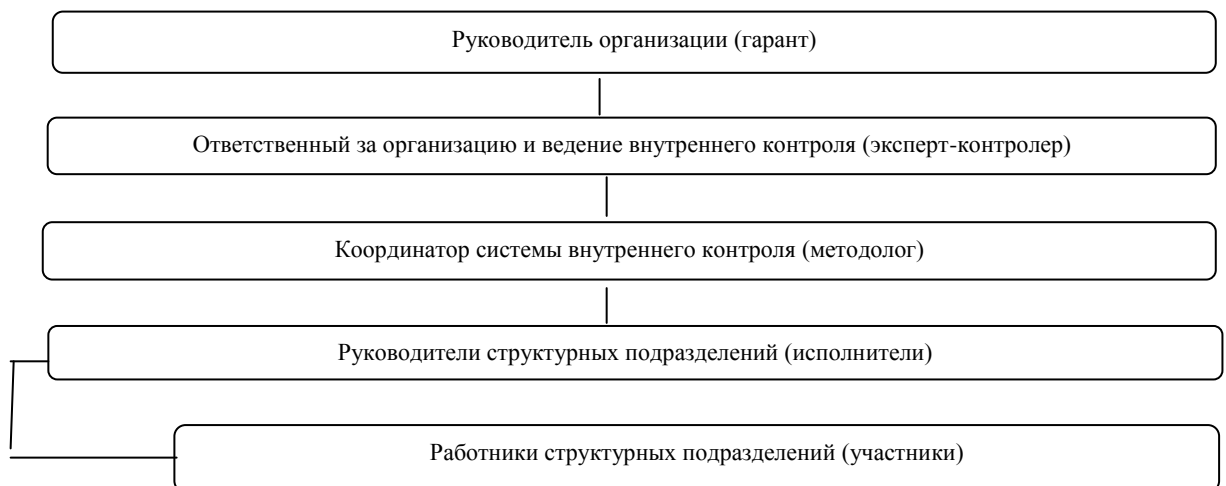


Рис. 2. Схема участников системы внутреннего контроля

Функционирование системы внутреннего контроля будет результативным, если в процессе ее работы соблюдены следующие основные принципы:

1) ответственности – каждый субъект внутреннего контроля за ненадлежащее выполнение контрольных функций, предусмотренных должностными обязанностями, должен нести экономическую и (или) дисциплинарную ответственность;

2) сбалансированности – субъекту внутреннего контроля нельзя поручать выполнение функций, не обеспеченных соответствующими организационными (приказ, распоряжение) и техническими (программы, счетные и мерные устройства) средствами для их надлежащего исполнения;

3) своевременного сообщения о выявленных существенных отклонениях – информация о них должна быть оперативно доведена до лиц, непосредственно принимающих решения по данным отклонениям;

4) соответствия контролирующей и контролируемой систем – степень сложности системы внутреннего контроля хозяйствующего субъекта должна в каждый конкретный момент времени соответствовать степени сложности его бизнеса;

5) постоянства – система внутреннего контроля должна действовать на постоянной основе, что позволит своевременно выявлять отклонения от плановых заданий и норм;

б) комплексности – весь комплекс объектов внутреннего контроля в хозяйствующем субъекте должен быть охвачен его различными формами в зависимости от уровня риска;

7) распределения обязанностей – функции работников аппарата управления распределяются между ними таким образом, чтобы выполнялись требования к формированию контрольной среды [10, 11].

### **Заключение**

Логическим завершением при рассмотрении основных аспектов формирования системы внутреннего контроля в организациях АПК являются такие предложения, как создание службы внутреннего контроля, при этом необходимо выбрать одну из трех указанных форм, формирование системы участников на базе бизнес-процессов организаций АПК, соблюдая при этом указанные основные принципы функционирования системы внутреннего контроля.

Можно сделать вывод, что для обеспечения эффективной работы органов внутреннего контроля на предприятиях необходимо решить следующие задачи: законодательно закрепить использование внутреннего контроля; организационно обеспечить формирование служб внутреннего контроля; усовершенствовать методику проведения внутреннего контроля, учитывая организационно-правовые формы предприятия; организовать надлежащее управление органами внутреннего контроля; обеспечить постоянную профессиональную подготовку специалистов внутреннего контроля [11].

### *ЛИТЕРАТУРА*

1. Джалал, Мир Абдул Каюм, Организация внутреннего контроля / Мир Абдул Каюм Джалал, П. Н. Майданевич // Экономика и предпринимательство – 2017. – №8 (ч 2). – С. 1170–1174.

2. Лагуновская, Е. Л. Стандарт внутрихозяйственного контроля за формированием показателей отчетности аграрных предприятий: порядок разработки и применения / Е. Л. Лагуновская // Бухгалтерский учет и анализ. – 2016. – №7. – С. 30 – 35.

3. Словарь современных экономических терминов / сост. А. И. Базылева [и др.]. — Минск: Междунар. ун-т «МИТСО», 2012. – 176 с.

4. О хозяйственных обществах: Закон Республики Беларусь от 09.12.1992г. №2020-ХІІ: в ред. Закона Респ. Беларусь от 17.07.2017 № 52-З // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. 2001. – №2/361.

5. Национальные правила аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности» [Электронный ресурс]: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 29.12.2008 г., № 203: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 11.13.2017 г. № 47// Бизнес-инфо: аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы» – Минск, 2019.

6. Международный стандарт аудита (МСА) 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [https://www.audit-it.ru/terms/audit/msa\\_315.html/](https://www.audit-it.ru/terms/audit/msa_315.html/). – Дата доступа: 30.01.2019.

7. Коньшина, А. С. Организационные принципы построения системы внутреннего контроля / А. С. Коньшина, М. Е. Василенко // Экономика и предпринимательство – 2017. – № 12 (ч.1). – С. 562 – 565.

8. Гальчева, Д. Д. Исследование основных аспектов процесса формирования системы внутреннего контроля (аудита) в организациях / Д. Д. Гальчева, А. А. Хоконов, А. И. Магамадова // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 8 (ч.3). – С. 703–707.

9. Хуаныш, Л. Роль внутреннего контроля в деятельности организации / Л. Хуаныш // Бухгалтерский учет. – 2017. – №9. – С.100 – 101.

10. Соколов, Б. Н. Внутренний контроль и аудит / Б. Н. Соколов // Аудит и налогообложение. – 2008. – № 12. – С. 9–12.

11. Вайкок, М. А. Внутренний контроль как функция системы управления предприятием / М. А. Вайкок // Экономика и предпринимательство. – 2018. – № 9. – С. 854 – 857.