

дарственный механизм, при котором основные субъекты биотопливного производства будут выступать на государственных управленческих позициях и нести полную ответственность за состояние дел в энергетической отрасли. Нужно сформировать благоприятную для рынка биотоплива инновационно-инвестиционную, кредитно-налоговую и таможенную политику, что обеспечит производителям эффективность производства и позволит развиваться на перспективу.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Пасха, И. М. Диспаритет цен на промышленную и сельскохозяйственную продукцию / И. М. Пасха // Вестник аграрной науки. – 2012. – № 10. – С. 64-66.
2. Соловей, Д. Ю. Обеспеченность сельского хозяйства топливно-энергетическими ресурсами / Д. Ю. Соловей // Экономика АПК. – 2012. – № 12. – С. 83-86.
3. Климчук, А. В. Специфика развития отрасли растениеводства и особенности формирования сырьевой базы для производства биотоплива в Украине / А. В. Климчук // Экономика. Финансы. Менеджмент. – 2017. – № 6. С. 24-37.
4. Голуб, Г. А. Энергетическая автономность агросистем / Г.А. Голуб // Вестник аграрной науки. – 2010. – № 3. – С. 50-54.
5. Бородина, О. Сельское развитие в Украине: проблемы становления / О. Бородина, И. Прокопа // Экономика Украины. – 2009. – № 5. – С. 59-67.
6. Самойленко, А. Г. Сырьевая база аграрных предприятий по производству биотоплива: состояние и факторы повышения эффективности: Автореф. дис. на соискание науч. степ. канд. экономических наук / А. Г. Самойленко. – Киев, 2010. – 23 с.
7. Шубравская, Е. Инновационное развитие аграрного сектора экономики Украины: теоретико-методологический аспект / Е. Шубравская // Экономика Украины. – 2012. – № 1. – С. 27-35.
8. Климчук, А. В. Сырьевой потенциал для формирования конкурентоспособного производства биотоплива в аграрном секторе экономики / А. В. Климчук // Сборник научных трудов. Сельское хозяйство – проблемы и перспективы: Экономика (вопросы аграрной экономики). – Том 43. – Гродно: ГГАУ, 2018. – С. 138-146.

УДК 330.131.7(476)

### ПРОБЛЕМА ФОРМИРОВАНИЯ ЭФФЕКТИВНОЙ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

**В. В. Кудин**

УО «Гродненский государственный аграрный университет»  
г. Гродно, Республика Беларусь (Республика Беларусь, 230008,  
г. Гродно, ул. Терешковой, 28; e-mail: ggau@ggau.by)

***Ключевые слова:** управление рисками, риск-ориентированный подход, внутренний контроль, оценка эффективности внутреннего контроля.*

***Аннотация.** В условиях высокой рискованности хозяйствования актуальной становится проблема повышения эффективности деятельности сельскохозяйственных организаций. Это вызывает необходимость создания действенной системы внутреннего контроля. Построение эффективной систе-*

мы внутреннего контроля невозможно без учета рисков, сопутствующих финансово-хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования. Разработка и внедрение риск-ориентированной системы внутреннего контроля позволит обеспечить законность, надежность и достоверность хозяйственных операций и их учетного отражения, что является актуальной задачей для большинства отечественных сельскохозяйственных организаций.

## THE PROBLEM OF FORMING AN EFFECTIVE SYSTEM OF INTERNAL CONTROL IN AGRICULTURAL ORGANIZATIONS OF THE GRODNO REGION

**V. V. Kudin**

EI «Grodno state agrarian university»

Grodno, Republic of Belarus (Republic of Belarus, 230008, Grodno, 28 Tereshkova st.; e-mail: ggau@ggau.by)

**Key words:** risk management, risk-based approach, internal control, assessment of the effectiveness of internal control.

**Summary.** In conditions of high riskiness of management, the problem of increasing the efficiency of agricultural organizations becomes urgent. This leads to the creation of an effective internal control system. Building an effective system of internal control is impossible without taking into account the risks associated with the financial and economic activities of business entities. The introduction of a risk-based system of internal control will ensure the legality, reliability and reliability of the information generated in the accounting, which is an urgent task for most domestic agricultural organizations.

(Поступила в редакцию 01.06.2020 г.)

**Введение.** В условиях неопределенности проблема укрепления финансового состояния является одной из основных в системе управления рисками сельскохозяйственных организаций. Как показывает зарубежный опыт, недооценка угроз экономической безопасности аграрного бизнеса приводит к снижению доходности его деятельности и, в конечном итоге, к банкротству субъектов хозяйствования.

Доказано, что внедрение эффективной системы внутреннего контроля позволяет не только управлять предпринимательскими рисками, но и повышать инвестиционную привлекательность компаний.

Данное обстоятельство обуславливает необходимость научного обоснования значения, места и роли риск-ориентированного внутреннего контроля в системе управления сельскохозяйственной организации.

**Цель работы** – на основании обзора экономической литературы и научных трудов отечественных и зарубежных ученых обосновать

необходимость формирования эффективной системы внутреннего контроля на основе риск-ориентированного подхода в сельскохозяйственных организациях.

**Материал и методика исследований.** Исследования проводились на основании анализа специальной литературы, монографического материала, научных работ современных зарубежных и отечественных ученых в области менеджмента, контроля и аудита.

В ходе исследования применялись такие методы, как анализ, синтез, индукция и дедукция, сравнение, абстрактно-логический.

**Результаты исследований и их обсуждение.** В отечественной науке и практике внутренний контроль отождествляется с процессом, направленным на получение достаточной уверенности в том, что субъект хозяйствования обеспечивает результативность своей финансово-хозяйственной деятельности, обеспечивает полную, объективную и своевременную деловую информацию внутренних и внешних пользователей и выполняет требования законодательных и иных актов на всех уровнях управления.

Однако, как показывает практика, собственники и руководство большинства отечественных сельскохозяйственных организаций не в полной мере понимают механизм формирования и принципы функционирования эффективной системы внутреннего контроля (далее – СВК). Это связано с рядом причин.

Во-первых, в белорусском законодательстве отсутствуют какие-либо методические рекомендации относительно порядка, способов и процедуры организации и осуществления внутреннего контроля юридическими лицами, осуществляющих производство и переработку сельскохозяйственной продукции.

Во-вторых, в сложившихся условиях хозяйствования внутренний контроль не идентифицируется как необходимая деятельность специализированных контрольных отделов, рабочих групп или должностных лиц предприятия, а представляет собой лишь формальную бизнес-функцию системы управления.

В-третьих, на сегодняшний день отсутствует действенный инструментарий оценки эффективности контрольной среды организации. Результаты внутреннего контроля финансово-хозяйственной деятельности организации зачастую носят косвенный характер и не поддаются количественному измерению.

В-четвертых, существует проблема разграничения контрольных функций между отдельными подразделениями организации. Неэффективность сложившегося процесса взаимодействия бизнес-структур и отсутствие оперативного обмена информацией между различными

уровнями управления не способствуют достижению стратегических целей организации.

Наконец, действующая в сельскохозяйственных организациях СВК существует в разрыве с системой управления рисками.

В этой связи Бахтеев А. В. отмечает, что между внутренним контролем и риск-менеджментом можно провести четкую грань, ввиду того, что в оба эти процесса представляют собой единое целое.

По мнению автора, правомерно утверждать, что предпосылкой возникновения потребности развития риск-ориентированной СВК в процесс корпоративного управления является стремление экономических субъектов максимизировать результаты бизнес-процессов в условиях неопределенности. Эффект от внедрения данной системы рассматривается в контексте повышения доверия со стороны пользователей к формируемой финансовой отчетности [5].

По мнению доктора экономических наук, профессора В. Н. Дейнега, классическая СВК, которая основывается на требованиях нормативных правовых актов, не является эффективной в условиях финансового кризиса. Опыт аудиторской деятельности показывает, что в настоящее время неприемлемо формальное исполнение контрольных функций и проведение анализа без последующего реагирования на выявленные проблемы.

Риск-ориентированный подход, по убеждению ученого, отвечает концепции эффективной СВК. Внутренние стандарты, утверждаемые руководителями, должны быть обоснованными, гибкими, понятными для исполнения всеми субъектами контроля; контрольная среда должна быть прозрачной, и контрольные процедуры должны выполняться тщательно [8].

Шукловым Л. В. проведено комплексное исследование, включающее более 50 предприятий, на основе которого выявлены основные недостатки традиционной СВК: использование устаревших контрольных процедур, недостаток полномочий для осуществления контроля, концентрация усилий только на инвентаризации, отсутствие мотивации работников.

Приведение СВК экономического субъекта в соответствие с принципами международных стандартов финансовой отчетности и аудита, уверен автор, означает переход от пассивного стиля управления к ориентированному на развитие компании [14].

Колесов Е. С. изложил авторский подход к организации эффективной системы внутреннего контроля с учетом положений международных стандартов аудита. Ученый уделил особое внимание такому компоненту СВК как «подготовка информации для принятия решений

по управлению рисками». Регулярные отчеты о наиболее распространенных экономических угрозах и мерах по их снижению, по мнению Колесова Е. С., повысят действенность внутреннего контроля как основного элемента системы управления [9].

Комиссарова И. П. и Белогина Н. С. пришли к выводу, что на решение о выборе модели СВК ключевое влияние оказывает отношение руководителей организации. Одни изучают передовой опыт и ориентируются на прогрессивные методы и средства контроля. Другие, напротив, игнорируют существующие проблемы и работают по традиционной схеме, основанной на констатации рисков событий без последующего реагирования на них.

Для построения действенной системы внутреннего контроля, как полагают авторы, «... руководство должно создавать атмосферу всеобъемлющего контроля, а линейные руководители обязаны личным примером демонстрировать высокие этические стандарты» [10].

По мнению Бердниковой Л. Ф., СВК будет работать эффективно только в том случае, если компетентность сотрудников, отвечающих за организацию внутреннего контроля, будет максимально высокой, а на предприятии будет налажена коммуникация между всеми структурными подразделениями [6].

Отдельные ученые придерживаются мнения, что в структуре управления коммерческих организаций целесообразно выделить специальное подразделение (службу, отдел) внутреннего аудита.

Так, Федотова Е. С. считает, что внутренний аудит является обязательным элементом организационной структуры экономического субъекта и отождествляют его с функциональной службой, подчиненной высшему руководству, осуществляющей контрольную и консультационную деятельность, направленную на достижение стратегических целей в условиях неопределенности внешней среды [13].

Данилкова С. А. обратилась к проблеме правового регулирования аудиторской деятельности в Республике Беларусь. Автор утверждает, что любые рекомендации по построению эффективной СВК в организации будут бесполезными без совершенствования национального законодательства [7].

Библиографический обзор позволил нам выявить существенные различия традиционно сложившегося подхода к организации внутреннего контроля от риск-ориентированного (рисунки).



Рисунок – Различия между традиционным и риск-ориентированным подходами к организации системы внутреннего контроля

*Примечание – Источник: собственная разработка автора*

Как видно на рисунке, достаточно узким подходом к организации СВК является традиционный. Исключительной задачей нормативно-ориентированного внутреннего контроля является проверка соблюдения требований нормативных правовых актов, внутренних стандартов и регламентов организации. Управление рисками не является компетенцией высшего руководства и специалистов организации. Данный подход присущ отечественным субъектам хозяйствования.

Система риск-ориентированного внутреннего контроля рассматривается, прежде всего, как одна из составных частей процесса управления организацией, основными задачами которой является:

- моделирование оптимального для организации рискового профиля;

- закрепление ответственности по управлению рисками на всех уровнях управления;

- «встраивание» контрольных процедур во все бизнес-процессы;
- мониторинг приемлемого для организации уровня риска и т. д.

Как показывает мировая практика аудита, развитие риск-ориентированного внутреннего контроля в компаниях стало следствием роста требований к достоверности отчетности, что отразилось в разработке ряда нормативных актов: Закон Сарбейнса-Оксли (США) [3], Руководство Тернбулла (Великобритания) [1], Кодекс корпоративного управления (Великобритания) [4], Кодекс корпоративного управления (Франция) [15], Федеральный Закон № 402 «О бухгалтерском учете» (Российская Федерация) [12].

В данных нормативных актах проводится мысль, что для обеспечения надлежащего уровня надежности формируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности экономический субъект обязан внедрить и поддерживать систему внутреннего контроля, ориентированную на риски.

Кроме того, в обязанности высшего руководства компаний вменены необходимость ежегодной оценки надежности контрольной системы, разработки и реализации мер по исправлению недостатков. Результаты работы СВК подлежат раскрытию в отчетности.

Основным ориентиром для развития методологии эффективного внутреннего контроля в Республике Беларусь должны стать стандарты, разработанные международными организациями профессиональных бухгалтеров и аудиторов: SAC (разработчик – Исследовательский фонд Института внутренних аудиторов), COBIT (разработчик – Ассоциация аудита и контроля информационных систем), COSO (разработчик – Комитет спонсорских организаций Комиссии Тридуэя), SAS (разработчик – Американский Институт дипломированных бухгалтеров).

Характеристика современных концепций внутреннего контроля представлена в таблице.

Таблица – Сравнительная характеристика современных концепций внутреннего контроля

Критерий сравнения	Стандарты			
	COBIT	SAC	COSO	SAS
1	2	3	4	5
Целевая аудитория	Пользователи информационных систем	Внутренние аудиторы	Риск-менеджмент	Внешние аудиторы
Объект контроля	Информационные технологии		Организация в целом	Финансовая отчетность

Продолжение таблицы

1	2	3	4	5
Цели внутреннего контроля	Обеспечение владельцев бизнес-процессов инструментарием осуществления контроля за безопасностью информационных технологий	Методологическая поддержка внутренних аудиторов по вопросам контроля информационных технологий	Методологическая поддержка риск-менеджмента в части описания, оценки и совершенствования СВК	Руководство для внешних аудиторов относительно влияния внутреннего контроля на проведение аудита финансовой отчетности
Компоненты СВК:				
- среда контроля		✓	✓	✓
- признание и оценка рисков	✓	✓	✓	✓
- контрольные процедуры		✓	✓	✓
- система передачи информации			✓	✓
- мониторинг	✓		✓	✓

*Примечание – Источник: собственная разработка автора на основании [2, 11, 14]*

Документы, описанные в таблице, широко используются в международной практике и, в основном, используются в качестве «дорожной карты» при построении эффективной СВК.

Современные концепции внутреннего контроля рассматривают риски в контексте потенциального влияния на достижение целей организации. Главный акцент делается на проектировании соответствующих каждому виду внутренних и внешних угроз контрольных процедур и их неукоснительное соблюдение.

С целью принятия своевременных управленческих решений по реагированию на риски стандарты требуют разработки системы документооборота, обеспечивающего своевременный сбор, накопление и передачу деловой информации в оптимальные сроки и с достаточной степенью детализации.

Исследование показало, что вопросы формирования эффективной СВК в аграрном секторе находятся сегодня вне сферы национального нормативного регулирования. Данный факт выводит на первый план проблему внутренней стандартизации контрольной деятельности в сельскохозяйственных организациях с учетом зарубежного опыта.

**Заключение.** Таким образом, в настоящее время назрела потребность совершенствования традиционной модели внутреннего контроля сельскохозяйственных предприятий с учетом специфики их деятельности и присущих ей рисков.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Device Lock для соответствия Combined Code on Corporate Governance (UK) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.deviceclock.com>.
2. Janet, L. Comparison of Internal Controls: COBIT, SAC, COSO and SAS 55/78 / L. Janet // IS Audit and Control Journal. – 1996. – № IV. – P. 26-35.
3. Sarbanes-Oxley Act. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.sarbanes-oxley-101.com>.
4. The UK Corporate Governance Code [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.frc.org.uk/getattachment/88bd8c45-50ea-4841-95b0-d2f4f48069a2>.
5. Бахтеев, А. В. Методологические аспекты изучения процесса оценки рисков в контексте риск-ориентированного аудита / А. В. Бахтеев // Terra economicus. – 2014. – № 2(3). – С. 114-117.
6. Бердникова, Л. Ф. Внутренний контроль в системе экономической безопасности: сущность, необходимость и основные проблемы / Л. Ф. Бердникова, Е. Н. Андриевская // Карельский научный журнал. – 2018. – Т. 7. № 1 (22). – С. 95-97.
7. Данилкова, С. А. Актуальные проблемы состояния и развития внутреннего аудита в Республике Беларусь / С. А. Данилкова // Бухгалтерский учет и анализ. – 2020. – № 1. – С. 18-22.
8. Дейнега, В. Н. Построение эффективной системы внутреннего контроля корпорации на основе риск-ориентированного подхода / В. Н. Дейнега // Terra economicus. – 2012. – № 1. – С. 62-64.
9. Колесов, Е. С. Концепция риск-ориентированного внутреннего контроля эффективности хозяйственной деятельности / Е. С. Колесов // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 1 (31). – С. 178-183.
10. Комиссарова, И. П. Декомпозиция дизайна внутреннего контроля холдинга на основе риск-ориентированного подхода / И. П. Комиссарова, Н. С. Белогина // Вестник УрФУ. Серия: Экономика и управление. – 2015. – № 14 (1). – С. 4-19.
11. Международный стандарт аудита (ISA) 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» // Аналитическая правовая система «Бизнес-ИНФО». – Дата доступа: 15.05.2020 г.
12. О бухгалтерском учете: Федеральный Закон РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ // Аналитическая правовая система «Бизнес-ИНФО». – Дата доступа: 15.05.2020 г.
13. Федотова, Е. С. Внутренний аудит как инструмент эффективного управления предприятием: автореф. дисс. ... канд. экон. наук / Е. С. Федотова. – Саратов, 2005. – 20 с.
14. Шуклов, Л. В. Постановка внутреннего контроля как основа для перехода на МСФО: типичные проблемы и пути их решения / Л. В. Шуклов // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 38 (188). – С. 2-11.
15. Хеберт, С. Корпоративное управление: Французский стиль / С. Хеберт // Journal of Business Law. – 2004. – С. 656-663.