

2. Гнилицкая, Л. принятия управленческих решений на основе учета информации системы «Директ костинг» / Л. Гнилицкая // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – № 3. – С. 24.
3. Голов, С. Ф. Проблемы и перспективы реформирования бухгалтерского учета в Украине / С. Ф. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2000. – № 11. – С. 15-23.
4. Довжик, О. О. Роль управленческого учета и проблемы его внедрения на предприятиях / О. О. Довжик // Вестник Полтавской государственной аграрной академии. – № 2. – 2012. – С. 174-179.
5. Нападковская, Л. В. Управленческий учет учебник. для студентов высших учеб. заведений / Л. В. Нападковская. – Киев: Книга, 2004. – 544 с.
6. Петрык, А. Существует ли в Украине и нужен ли управленческий учет? / А. Петрык // Бухгалтерский учет и аудит. – 2001. – № 2. – С. 85-92.
7. Пушкарь, М. С. Разработка системы учета: учебное пособие / М. С. Пушкарь. – Тернополь: Карт-бланш, 2003. – 198 с.
8. Соколов, Я. В. Управленческий учет: мифы и реальность / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18. – С. 52-64.

УДК 330.131.7(476)

## **К ПРОБЛЕМАМ ПОСТРОЕНИЯ 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:** система управления, внутренний контроль, риск-ориентированный подход.*

***Аннотация.** В условиях высокой рискованности хозяйствования актуальной становится проблема повышения эффективности деятельности любого экономического субъекта. Это обуславливает необходимость создания и внедрения риск-ориентированной модели системы внутреннего контроля. В статье проведен анализ лучших мировых практик в области контроля и аудита. На основании исследования предлагается авторская модель системы внутреннего контроля, которая направлена на обеспечение эффективности деятельности сельскохозяйственных организаций.*

## **TO THE PROBLEMS OF BUILDING AN EFFECTIVE SYSTEM OF INTERNAL CONTROL IN AGRICULTURAL ORGANIZATIONS**

**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:** *management system, internal control, risk-based approach.*

**Summary.** *In conditions of high riskiness of management, the problem of increasing the efficiency of any economic entity becomes urgent. This necessitates the creation and implementation of a risk-based model of the internal control system. The article analyzes the world's best practices in the field of control and audit. On the basis of the research, the author's model of the internal control system is proposed, which is aimed at ensuring the effectiveness of the activities of agricultural organizations.*

*(Поступила в редакцию 01.06.2021 г.)*

**Введение.** В настоящее время руководство каждой компании, проявляя прямой финансовый интерес к ее деятельности, желает быть уверенным в объективности и разноректорности формируемой в системе бухгалтерского учета деловой информации. Данные сведения необходимы для принятия качественных и своевременных управленческих решений, в т. ч. для предотвращения возможных угроз экономической и финансовой безопасности организации.

С этой целью субъектом хозяйствования должна быть разработана и внедрена эффективная система внутреннего контроля (далее – СВК), ориентированная на риски.

Как показывает мировая практика аудита, развитие риск-ориентированного внутреннего контроля в компаниях стало следствием роста требований к достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, что нашло отражение в нормативных актах различных стран.

Наиболее содержательным из нормативных положений является Закон Сарбейнса-Оксли (США) [1]. Согласно статье 906 указанного документа, организации должны создать действенную СВК. Руководствуясь пунктом 404, менеджмент компании обязан ежегодно проводить оценку ее эффективности, в т. ч. отчитываться о результатах мониторинга высшему руководству.

Приблизительно такие же требования выдвигают Кодекс корпоративного управления (Великобритания), Кодекс корпоративного управления (Франция), Федеральный Закон № 402 «О бухгалтерском учете» (Российская Федерация) [2, 4] и др.

Традиционный подход к организации СВК, используемый на сегодняшний день в отечественных сельскохозяйственных организациях, утратил свою актуальность. Это связано с рядом причин:

- 1) СВК не обеспечивает достижение стратегических и операционных целей организации;
- 2) СВК не обеспечивает достоверность, полноту и своевременность отражения результатов финансово-хозяйственной деятельности в отчетности;
- 3) СВК не функционирует на постоянной основе.

Наконец, оценка и минимизация бизнес-рисков не является задачей фрагментарного контроля.

Таким образом, основным ориентиром для развития методологии эффективного внутреннего контроля в Республике Беларусь должны стать международные стандарты аудита.

**Цель работы** – обосновать необходимость формирования и внедрения риск-ориентированной модели системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях.

**Материал и методика исследований.** Исследования проводились на основании анализа специальной литературы, нормативных правовых актов Республики Беларусь и зарубежных стран, международных стандартов аудита.

Исследование проводилось при помощи таких методов, как анализ, синтез, индукция и дедукция, сравнение, абстрактно-логический.

**Результаты исследований и их обсуждение.** Мировая практика аудита показывает, что внутренний контроль является важнейшим компонентом современной системы управления предприятия, позволяющим достичь поставленных целей с минимальными затратами (рисунок 1).

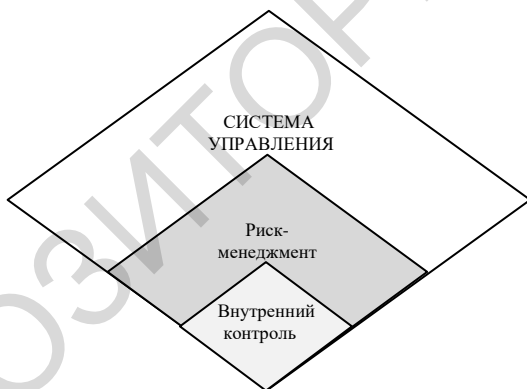


Рисунок 1 – Внутренний контроль в системе управления экономического субъекта

*Примечание – Источник: собственная разработка автора*

Эффективный внутренний контроль фокусируется на том, как организация влияет на возникающие угрозы для достижения поставленных целей и обеспечивает свою финансовую устойчивость в перспективе.

Кроме того, работоспособная СВК компании позволяет идентифицировать риски превентивно, т. е. определить вероятность их реализации заранее.

Однако на сегодняшний день практических рекомендаций по созданию действенной СВК для сельскохозяйственных организаций в отечественных нормативных правовых актах нет.

Исследование показывает, что качественную методическую поддержку в постановке внутреннего контроля в коммерческих организациях осуществляют международные профессиональные объединения аудиторов. В частности, Комитетом спонсорских организаций Комиссии Трэдуэя (далее – COSO) сформулированы требования в виде принципов лучших мировых практик, которым должна отвечать СВК компании.

С учетом специфики деятельности сельскохозяйственных организаций нами разработана модель СВК, в основу которой положен основной постулат COSO – принцип взаимодействия и взаимозависимости элементов контроля, целей организации и уровней руководства (рисунок 1).

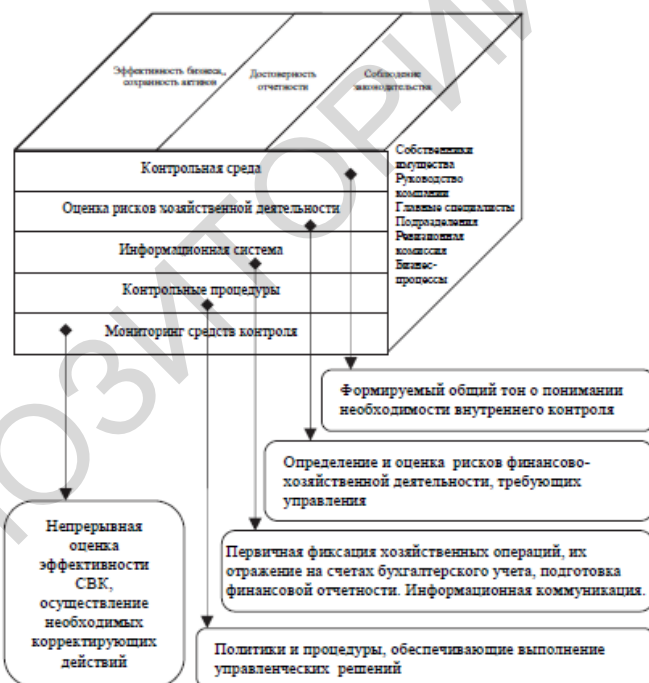


Рисунок 2 – Модель системы внутреннего контроля сельскохозяйственной организации

Примечание – Источник: собственная разработка автора

Как видно на рисунке 2, авторская модель представляется в виде куба и показывает взаимосвязь между ее осями (по аналогии с методологией COSO). На первой передней стороне отражены элементы контроля, на второй боковой отражается организационная структура предприятия, на третьей – цели руководства.

В рамках данного подхода по формированию риск-ориентированной СВК преследуется ряд целей.

Во-первых, внутренний контроль формируется для повышения результативности деятельности организации, выявления резервов повышения ее эффективности, обеспечения сохранности имущества.

Во-вторых, каждый субъект хозяйствования нуждается в информации для принятия результативных управленческих решений. Действенная учетно-аналитическая база позволяет пользователям иметь представление о финансовом положении организации, результатах ее хозяйственной деятельности. Такие сведения уместны и надежны только при условии осуществления эффективного контроля за формированием своевременной и достоверной отчетности.

В-третьих, в настоящее время актуальной является проблема выявления и предотвращения экономических преступлений. Внутренний контроль играет важную роль в обеспечении соблюдения законодательства Республики Беларусь и актов организации.

Следовательно, внутренний контроль является системообразующим фактором в системе менеджмента каждого предприятия и направлен на выявление и устранение рисков, которые могут оказать негативное влияние на реализацию целей управления.

Для достижения поставленных целей агропромышленным предприятиям необходимо поддерживать на высоком уровне корпоративное управление. Так, белорусские сельскохозяйственные организации значительно различаются по формам хозяйствования (таблица 1).

Внутренний контроль является частью каждодневной работы и основывается на разделении ответственности и распределении функций по уровням между различными центрами ответственности.

К сегодняшнему дню большинство зарубежных компаний приняло к использованию модель трех линий (далее – 3 LOD) защиты из-за ее способности повлиять на корпоративную культуру. Данная модель позволяет достичь четкого понимания ролей и обязанностей в организации по вопросам контроля.

Таблица 1 – Структура управления отечественных сельскохозяйственных организаций

Форма хозяйствования	Структура управления					Контрольные органы
	Собственник имущества	Высший орган управления	Подконтрольная высшему органу управления структура	Исполнительный орган управления	Функциональное управление	
СПК	участники кооператива (пайщики)	общее собрание членов СПК	правление СПК	председатель	Линейные руководители (главные специалисты)	Ревизионная комиссия, служба внутреннего контроля
Акционерное общество (ОАО, ЗАО)	исполнительные комитеты, юридические лица	общее собрание акционеров	наблюдательный совет	директор		
Унитарное предприятие	Р У П	Правительство РБ	-	-		
	К У П	Исполнительный комитет	-	-		

*Примечание – Источник: собственная разработка автора на основании [6]*

В таблице 2 представлена концепция распределения функций и полномочий по организации и осуществлению внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях, учитывающая правила 3 LOD.

Таблица 2 – Разграничение функций по организации и осуществлению внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях

Субъекты СВК	Функции и полномочия субъектов СВК
1	2
Собственник имущества	а) формирование контрольной среды и определение общих принципов организации СВК; б) утверждение единых стандартов по организации и осуществлению внутреннего контроля; в) рассмотрение результатов оценки эффективности СВК.
Подконтрольная высшему органу управления структура	а) наблюдение за процессом функционирования СВК, оценка соблюдения принципов внутреннего контроля; б) организация семинаров с линейным руководством по вопросам внутреннего контроля; в) анализ отчетов о состоянии внутреннего контроля и разработка рекомендаций по совершенствованию СВК.

Продолжение таблицы 2

Исполнительный орган управления		а) ответственность за организацию эффективной СВК; б) рассмотрение результатов работы службы внутреннего контроля; в) установление ответственности за выполнение решений высшего руководства в области внутреннего контроля.
Вторая линия	Главный бухгалтер	а) ответственность за функционирование СВК; б) оценка бизнес-рисков в целом по организации; в) формирование отчетности по рискам.
Первая линия защиты	Руководители иных структурных подразделений	а) осуществление контроля за бизнес-процессами по установленному регламенту; б) обеспечение эффективности и достаточности контрольных процедур в рамках бизнес-процессов; в) идентификация и сбор информации о рисках, возникающих в бизнес-процессах.
Третья линия защиты	Служба внутреннего контроля	а) осуществление методологического обеспечения СВК; б) координация деятельности подразделений по осуществлению контроля; в) организация процесса диагностики СВК и разработка предложений по устранению недостатков.
Ревизионная комиссия		Периодический контроль финансово-хозяйственной деятельности организации

*Примечание – Источник: собственная разработка автора на основании [8]*

Отметим, что распределение полномочий по осуществлению контроля должно осуществляться исходя из принципа рациональности.

Так, функции службы внутреннего контроля могут взять на себя главный бухгалтер и иные специалисты, имеющие необходимую квалификацию.

Элементы внутреннего контроля в авторской модели включают контрольную среду, оценку рисков, контрольные действия, информационный обмен и мониторинг.

Важной составляющей эффективной СВК является контрольная среда, задающая отношение к контролю внутри организации. К ее ключевым принципам относятся этические ценности, принятые руководством, роль собственников в управлении организацией, стиль менеджмента, система распределения полномочий и др.

Процесс оценки рисков хозяйственной деятельности выражается в процессе выявления и подготовке информационной базы данных о бизнес-рисках, разработке направлений минимизации последствий их реализации, выработке подхода к управлению.

Отметим, что международными стандартами аудита предусмотрено требование к руководству компаний самостоятельно оценивать риски, связанные с предпринимательской деятельностью [3].

Контрольные процедуры преследуют различные цели и применяются на разных организационных и функциональных уровнях. Данные действия детализируются в локальных правовых актах организации. Важно осуществление контроля на всех уровнях:

- до начала бизнес-процесса – предупреждение негативного воздействия угроз на достижение целей организации;
- в ходе осуществления бизнес-процесса – идентификация и устранение возникающих в ходе работы отклонений от заданных параметров;
- после осуществления бизнес-процесса – формирование отчетности о соответствии (несоответствии) полученных результатов целевым показателям.

На сегодняшний день контрольным действием, обязательным для каждого юридического лица, является инвентаризация активов и обязательств.

Информационная система – неотъемлемая часть СВК субъекта хозяйствования и представляет собой формализованный процесс непрерывного сбора информации об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах и расходах предприятия [5]. Чем выше уровень организации данного процесса, тем эффективнее работают информационные потоки во взаимоотношениях между участниками СВК.

Наконец, мониторинг предполагает оценку эффективности контрольных действий, достаточности и результативности применяемых способов, приемов и методов контроля.

Немаловажное требование к СВК организации – поддержка ее работоспособности во времени. Уровень надежности системы является важным показателем для выявления слабых мест в работе внутреннего контроля и определения направлений для улучшения. С этой целью международными организациями аудита активно продвигается методика компании Pricewaterhouse Coopers [7].

Многочисленные исследования показывают, что в практике менеджмента сельскохозяйственных предприятий отмечаются отсутствие высокоэффективной контрольной среды, нерациональная организационная структура, отсутствие или бессистемность процедур контроля, неудовлетворительный процесс обмена информацией между различными уровнями руководства.

Как видно, одной из важнейших задач управления каждого хозяйствующего субъекта является организация риск-ориентированной системы внутреннего контроля.

**Заключение.** Таким образом, эффективной системой внутреннего контроля для сельскохозяйственных организаций является система, в которой присутствуют взаимодействующие между собой такие элемен-



ты, как контрольная среда, оценка рисков, контрольные действия, информационное обеспечение, мониторинг и исправление недостатков, а их функционирование дает руководству разумную уверенность в достижении намеченных целей.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Sarbanes-Oxley Act. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.sarbanes-oxley-101.com>.
2. The UK Corporate Governance Code [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.frc.org.uk>.
3. Международный стандарт аудита (ISA) 315 «Выявление и оценка рисков существенно искажения посредством изучения организации и ее окружения» // Аналитическая правовая система «Бизнес-ИНФО». – Дата доступа: 15.05.2021 г.
4. О бухгалтерском учете: Федеральный Закон РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ // Аналитическая правовая система «Бизнес-ИНФО». – Дата доступа: 15.05.2021 г.
5. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон РБ от 12.07.2013 г. № 57-3 // Аналитическая правовая система «Бизнес-ИНФО». – Дата доступа: 15.05.2021 г.
6. Сельскохозяйственные предприятия (организации) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://mshp.gov.by/about/org/ef59a74739e20ebf.html>.
7. Управление функцией внутреннего контроля [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.pwc.ru>.
8. Эффективное применение COSO в модели трех линий защиты [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.iiia-ru.ru>.

УДК 330.322

### ИНВЕСТИЦИОННЫЙ КЛИМАТ И ПОДХОДЫ К ЕГО ОЦЕНКЕ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

**В. Н. Кулаков<sup>1</sup>, А. В. Грибов<sup>2</sup>, А. С. Журавский<sup>3</sup>**

<sup>1</sup> – Национальное агентство академических обменов Польши (NAWA) Университет им. Я Кохановского  
г. Кельце, Польша (Польша, г. Кельце, 25-318, ул. Сандомерска 78/85;  
e-mail: [vasili-kulakov@yandex.ru](mailto:vasili-kulakov@yandex.ru));

<sup>2</sup> – УО «Гродненский государственный аграрный университет»  
г. Гродно, Республика Беларусь (Республика Беларусь, 230008, г. Гродно,  
ул. Терешковой, 22/2, 519; e-mail: [mr.andrey.gribov@yandex.ru](mailto:mr.andrey.gribov@yandex.ru));

<sup>3</sup> – УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»  
г. Горки, Республика Беларусь (Республика Беларусь, 213410, г. Горки,  
ул. Сурганова 6, 8А; e-mail: [3561545@gmail.com](mailto:3561545@gmail.com))

**Ключевые слова:** инвестиционный климат, показатели и методики оценки, условия хозяйствования, результативность деятельности.

**Аннотация.** В любом регионе развитие инвестиционной деятельности во многом определяет эффективное функционирование экономики. Объемы инвестирования зависят от большого количества факторов, которые формируют