

## **ОРГАНИЗАЦИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АГРАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ С УЧЕТОМ МЕЖДУНАРОДНЫХ ТРЕБОВАНИЙ**

*Е. О. Лагуновская, аспирантка БГЭУ*

В условиях мирового финансового кризиса, предъявляющего повышенные требования к управлению экономикой, вопросы организации системы внутрихозяйственного контроля в аграрных предприятиях приобретают не только теоретическую, но и практическую значимость. От грамотно функционирующей системы внутрихозяйственного контроля зависит эффективность их деятельности. Аграрные предприятия являются базовым народнохозяйственным ресурсным потенциалом поддержания продовольственной безопасности государства. Негативными последствиями кризиса явились нарушение управляемости и дисгармония сбыта производимой продукции, а также потеря платежеспособности сельскохозяйственных предприятий. В результате этого становится актуальной проблема обеспечения защиты имущественных и финансовых интересов объединившихся собственников. Объективно обусловленная потребность в осуществлении усовершенствованной формы внутрихозяйственного контроля формирования показателей отчетности в аграрных предприятиях, учитывающей отраслевую диверсификацию, территориальную удаленность структурных подразделений, связана с изменениями условий функционирования и системой их экономических взаимоотношений с государством, партнерами и собственниками.

Исследование системы управления аграрными предприятиями показало, что в настоящее время практически отсутствует полноценная система внутрихозяйственного контроля, внедрение и использование потенциальных возможностей которой будет способствовать существенному повышению доходности аграрного бизнеса. Мнения различных ученых относительно сущности понятия «внутрихозяйственный контроль», а также необходимости его осуществления на предприятии противоречивы и противоположны. Поэтому целесообразно остановиться на некоторых основополагающих вопросах: исследовании сущности внутрихозяйственного контроля в соответствии с международными стандартами аудита; обосновании необходимости системного подхода к его организации в аграрных предприятиях; разработке последовательных этапов создания структурной единицы внутрихозяйственного контроля в аграрных предприятиях.

Современный этап унификации требований к системе внутреннего контроля предприятий начался в 1985 году в США, когда при участии и на средства пяти профессиональных саморегулируемых организаций – Американского института сертифицированных общественных бухгалтеров (*American Institute of Certified Public*

Accountants – AICPA), Американской ассоциации по учету и отчетности (American Accounting Association), Института финансовых управляющих (Financial Executives Institute – FEI), Института внутренних аудиторов (Institute of Internal Auditors – IIA) и Института управленческого учета (Institute of Management Accountants – IMA) – была создана национальная комиссия по борьбе с недостоверной финансовой отчетностью, названная в честь первого председателя Джеймса С. Тредуэя (James C. Treadway) Комиссией Тредуэя. Выпущенный ею в 1987 г. отчет содержал призыв к перечисленным организациям – спонсорам Комиссии Тредуэя – объединить усилия по достижению договоренности об общих для всех основных понятиях внутреннего контроля. Основываясь на этом предложении, рабочая группа под покровительством Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредуэя (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO) проанализировала существовавшую на тот момент литературу по внутреннему контролю. Результат этой работы был представлен общественности в 1992 г. под названием «Интегрированная концепция внутреннего контроля» (Internal Control – Integrated Framework), которую принято кратко называть по наименованию комитета-организатора концепцией COSO, моделью COSO или просто COSO [4, с. 32].

Принципы COSO легли в основу новой редакции международных стандартов аудита, появившихся после 2001 г. [4, с. 33]. Международные стандарты аудита (далее – МСА) призваны регулировать единство организации, порядка и оформления процедур, а также результатов аудиторской деятельности во всем мире. В то же время, МСА не отменяют национальные положения, существующие в ряде стран мировой экономики.

С целью обеспечения качества внутреннего контроля и способности системы внутреннего контроля предотвратить существенные искажения финансовой отчетности были разработаны новые стандарты ISA<sup>1</sup> 315 «Понимание деятельности экономического субъекта и его среды и оценка рисков существенного искажения» и ISA 330 «Аудиторские процедуры, выполненные в ответ на оцененные риски». Данные стандарты увязывают оценку аудиторских рисков и аудиторские процедуры по оцененным рискам с анализом надежности системы внутреннего контроля аудируемых лиц с точки зрения возможного искажения финансовой отчетности. Международная федерация бухгалтеров ввела эти МСА в действие для аудиторских проверок за отчетные периоды, начинающиеся после 15 декабря 2004 г. [4, с. 34].

Модель COSO важна тем, что акцент в ней был сделан на ответственности руководства организации за состояние внутреннего контроля. Согласно COSO внутренний контроль – это процесс, осуществляемый высшим органом предприятия, определяющим его политику (советом директоров), его управленческим персоналом и другими сотрудниками, который в достаточной мере обеспечивает достижение предприятием трех целей:

- достоверности финансовой отчетности;
- соблюдения требований законодательства;
- эффективности финансовой деятельности [12, с.186].

Мнения большинства авторов сходятся в том, что система внутреннего контроля включает такие элементы как контрольная среда, система бухгалтерского учета, средства (процедуры) контроля [3, 8, 9]. Некоторые авторы включают в систему внутреннего контроля другие элементы. Так, например, А.В. Шохнех предлагает включать в систему внутреннего контроля следующие элементы: «субъект внутреннего контроля; объект внутреннего контроля; учетные системы; средства внутреннего контроля; контрольная среда; временные рамки внутреннего контроля» [11]. Карл Берч рассматривает «пять элементов внутреннего контроля – это: контрольная среда; измерение рисков; контрольная деятельность; обмен информацией; мониторинг» [1]. Попова Т.Д., Шмельцер Л.А., Черная А.А. выделяют в системе внутреннего контроля такие элементы, как «субъект контроля (кто контролирует); объект контроля (кого контролируют); предмет контроля (что контролируют); принципы контроля; метод (методики) контроля (по средствам чего контролируют); техника и технология контроля; процесс контроля; сбор и обработка исходных данных для проведения контроля; результат контроля и затраты на его осуществление; субъект, принимающий решение по результатам контроля; принятие решения по результатам контроля» [6, с. 18].

В соответствии с международными стандартами аудита, в частности, ISA 315 «Понимание деятельности экономического субъекта и его среды и оценка рисков существенного искажения», система внутреннего контроля включает пять составных частей: информационные системы, связанные с процедурами контроля; контрольная среда; контрольные действия; процесс оценки риска аудируемым лицом; мониторинг средств контроля [4]. Такие же элементы системы внутреннего контроля закреплены в Правиле аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности», утвержденном постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 203 от 29 декабря 2008 г. [7].

Информационные системы, связанные с процедурами контроля состоят из процедур и записей, установленных для инициирования, занесения, обработки и обобщения операций организации. Функционирование информационных систем обеспечивается: аппаратными средствами; программным обеспечением; надлежащим персоналом; соответствующими процедурами; базами данных [7].