

Незавершенное производство по питомнику составит 2567,9 тыс.руб. (604,2+1963,7), а себестоимость готовой продукции – 3172,1 тыс.руб. Разделив себестоимость всей готовой продукции на ее количество получим фактическую себестоимость единицы продукции.

В тех случаях, когда в одном питомнике выращивают саженцы различных пород насаждений, то затраты по питомнику распределяют по породам, пропорционально площади, занимаемой каждой породой.

Правильное использование предлагаемых методик позволит сельскохозяйственным организациям рационально организовать бухгалтерский учет затрат и калькулирование себестоимости продукции питомников и многолетних насаждений, которые входят в состав основных средств.

---

#### **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.12.2007г. № 207.
2. Инструкция об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.12.2007г. № 208.
3. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению типового плана бухгалтерского учета: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003г. № 89 (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2003, № 104, 8/9975).
4. Об утверждении типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов и Инструкции о порядке заполнения бланков типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 18.12.2003г., №168//Гл. бухгалтер.2004, № 31.
5. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебник /А.П. Михалкевич, П.Я. Папковская, С.К. Матальцкая и др.; под ред. А.П.Михалкевича. – 4-е изд., с изм. – Мн.: БГЭУ, 2006. – 688с.
6. Михалкевич А.П., Белый И.Н. Калькуляция себестоимости продукции в АПК. Учеб. для вузов. – Мн.: ООО «Мисанта», 1999. – 199с.

## **ЛОГИКА ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ С ПОЗИЦИЙ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО МЕНЕДЖМЕНТА**

*Т.А. Гринь, БГЭУ*

В настоящее время актуальным является вопрос сведения к минимуму количества проверок и ревизий, проводимых контролирующими и надзорными органами, в связи с чем возникает объективная необходимость смещения акцента от внешнего контроля к внутрихозяйственному (далее – ВХК). Практика же формирования полноценных систем ВХК в отечественных организациях только начинает складываться. Отметим, что в настоящее время отсутствует нормативное закрепление порядка организации и функционирования системы ВХК. Таким образом, руководитель коммерческой организации вправе самостоятельно определять содержание контрольной среды и применяемые средства контроля, неся при этом ответственность за разработку, внедрение и эффективное функционирование системы ВХК. При этом недостатки в организации и осуществлении ВХК в большей степени объясняются отсутствием достаточного научно-теоретического обоснования содержания данной функции управления в современных условиях ведения бизнеса.

В этой связи представляется необходимым рассмотреть ВХК как целостную систему, состоящую из взаимосвязанных подсистем и элементов, на основании чего определить общую логику создания системы ВХК в условиях инновационной экономики. Подобное исследование позволит создать научный фундамент рационализации контроля в рамках отдельной организации, что в последующем даст возможность ликвидировать дублирующие функции контроля, минимизировать накладные расходы на его проведение с одновременным повышением отдачи от вложенных средств, оптимизировать документацию и учет, связанные с осуществлением контрольных действий, внедрить технические средства и повысить профессионализм контролирующих субъектов.

Для достижения поставленной цели, на наш взгляд, следует выполнить ряд методологических и методических разработок:

- провести структурный анализ функции контроля, включающий определение основных элементов системы ВХК организации;
- установить взаимосвязи между элементами системы ВХК внутри классификационных группировок;
- обосновать критерии выбора наиболее рациональной формы организации ВХК в конкретных условиях осуществления хозяйственной деятельности.

Изучение мнений отечественных и зарубежных ученых в области философии и методологии науки, ученых-экономистов, а также действующего законодательства Республики Беларусь и зарубежного опыта позволило нам

выделить два подхода к определению перечня элементов системы ВХК — с позиций методологии науки и в прикладных целях (в соответствии с Правилами аудиторской деятельности и в соответствии с концепцией COSO) (рис. 1).



Рисунок 1. Система внутрихозяйственного контроля

Отметим, что в настоящее время не существует общепризнанной точки зрения по вопросу определения системы ВХК и перечня ее элементов, а описанные в литературе подходы значительно различаются между собой. В то же время, многие ученые-экономисты, характеризуя систему ВХК, вовсе не конкретизируют состав ее элементов. Отдельная группа ученых, в частности, В.В. Бурцев [1, с. 91], в качестве основы системного подхода к изучению ВХК приняли положение о том, что основными элементами любой функционирующей системы являются вход системы; выход системы; механизм-устройство, приводящее систему в действие; работа механизма, переводящей вход системы в ее выход; условия (обстановка) работы механизма. Мы не можем полностью

согласиться с данным утверждением, так как, по нашему мнению, такое понятие как «работа механизма» характеризует процесс функционирования системы в целом либо отдельных частей, что отрицает ее причастность к элементам рассматриваемой системы. В то же время, «условия работы механизма» являются скорее требованиями, без выполнения которых система не сможет функционировать вовсе, или будет функционировать неэффективно, но никак не элементами данной системы.

В связи с вышеизложенным, предлагаем собственное структурное описание системы ВХК, основанное на философском понимании данного понятия: система – совокупность элементов, находящихся в отношениях и связях между собой и образующих определенную целостность, единство [2, с.382]. Из данного определения следует, что при отсутствии одного из элементов системы разрываются внутренние связи между остальными элементами и система в целом не может функционировать. На наш взгляд, можно выделить следующие *первичные элементы системы ВХК*: субъекты, объект, предмет, принципы, метод. *Производными элементами системы ВХК*, наличие и содержание которых обусловлено влиянием внешних факторов, и, в первую очередь, требованием эффективного функционирования в рамках отдельного хозяйствующего субъекта, являются: методики, процедуры, средства, форма организации.

Проведенное исследование позволило сформировать несколько подходов к определению **субъектов ВХК**. В общем случае представляется оправданным выделять управляющих, контролирующих и контролируемых субъектов. Отметим, что построение адекватной системы ВХК относится к компетенции исключительно руководства организации. Руководитель организации определяет политику управления, объем контроля, контролирующих и контролируемых субъектов и их полномочия, принимает решения по результатам контроля. И хотя данные обязанности законодательно не закреплены, они вытекают из содержания контроля как функции управления.

В свою очередь, контролирующих субъектов ВХК можно определить через форму его осуществления (более детально данная взаимосвязь будет описана чуть ниже). К ним относятся лица, выполнение контрольной функции для которых является основой профессиональной деятельности.

К контролируемым субъектам, в свою очередь, относятся работники, выполнение функциональных обязанностей которых проверяется.

В качестве **объектов ВХК** чаще всего в экономической литературе выделяют наличие и сохранность ресурсов и хозяйственные процессы, либо всю финансово-хозяйственную деятельность. На наш взгляд, принимая во внимание концепцию риск-ориентированного контроля, в качестве объекта ВХК необходимо также признать и процесс управления рисками. Очевидно, что последствиями осуществления вышеназванных процессов и обеспечения сохранности ресурсов являются результаты деятельности организации, которые могут выражаться как в натуральных (объемных) показателях (объем выпуска и реализации продукции и др.), так и в стоимостных (финансовые результаты). Таким образом, результаты деятельности также следует отнести к объектам ВХК.

Не вызывает сомнений тот факт, что процесс подготовки бухгалтерской отчетности непосредственно связан с использованием информационных систем. Качество информации, генерируемой информационными системами, влияет на способность руководства принимать надлежащие управленческие решения и осуществлять контроль за деятельностью персонала, а также на возможность подготовки достоверной бухгалтерской отчетности. Поэтому информационные системы, связанные с процессом подготовки бухгалтерской отчетности, и непосредственно сама отчетность также являются объектами ВХК (рис. 2).



Рисунок 2. Объекты ВХК

**Предметом ВХК**, на наш взгляд, является целостная совокупность характеристик его объектов, определяемая исходя из цели и задач контроля: их наличие, состояние, соответствие установленным требованиям (а также нормам, лимитам), своевременность и адекватность действий субъектов управления рисками. Другими словами, предмет ВХК можно рассматривать как совокупность частных задач контроля.

С точки зрения философии, **принцип** – это первоначало, руководящая идея, основное правило поведения [2, с.382]. Под принципом контроля следует понимать общепризнанное правило действия в контрольных ситуациях, закономерность осуществления функции контроля, определяющая требования к осуществлению функции контроля. Исходя из этого определения, можно утверждать, что принципы контроля едины для всех его видов. Основными принципами контроля, наиболее часто упоминаемыми в экономической и научной литературе, являются следующие: объективность, гибкость, экономичность, всеобъемлемость, непрерывность, действенность, плановость, научность, гласность, массовость – принцип, обеспечивающий участие всех специалистов и других привлеченных лиц в осуществлении контроля на определенном уровне [3, с. 16- 17].

Многие ученые-экономисты в один ряд с вышеописанными принципами ставят и такой принцип контроля как внезапность, что на сегодняшний день утратило свою актуальность. В настоящее время основным направлением развития внешнего финансово-хозяйственного контроля является сужение сферы государственного контроля путем сокращения полномочий и функций контролирующих органов. Государственный контроль все более концентрируется в сфере макроэкономических процессов, включая контроль за стоимостными пропорциями движения валового внутреннего продукта, денежной массой, формированием и использованием фондов денежных средств, поступающих в распоряжение государства. Одновременно расширяется сфера действия негосударственного финансового контроля со стороны аудиторских, страховых и кредитных организаций, который по своей сущности не является внезапным. Что касается ВХК, то лишь такой прием как инвентаризация можно назвать внезапным, и то с некоторой долей условности, так как общие случаи ее проведения установлены инструкцией по инвентаризации активов и обязательств [4]. Таким образом, внезапность контроля уже не является основополагающим правилом его осуществления и не может рассматриваться в качестве одного из принципов контроля.

В настоящее время важной составляющей системы ВХК является **метод** контроля, который можно определить как совокупность приемов и способов, используемых контролирующим субъектом для достижения цели контроля. В процессе осуществления функции контроля широко используются как общелогические методы познания (анализ, синтез, индукция, дедукция, наблюдение, сравнение, эксперимент, аналогия, обобщение), так и специальные приемы и способы контроля. Определенный порядок или последовательность действий контролирующего субъекта по применению того или иного приема (способа) или их сочетания называется **процедурой** контроля.

Отдельного рассмотрения заслуживает такое понятие как **средства контроля**. В настоящее время существуют различные точки зрения по определению его сущности. Так, Д.А. Ендовицкий считает, что средства контроля представляют собой элементы представления и накопления контрольной информации, позволяющей однозначно интерпретировать факты хозяйственной жизни экономического субъекта. К ним относятся: документирование и документооборот, внутренняя и внешняя нормативная документация, действующее законодательство и т.п. [5]. В данном случае средства контроля отождествляются с источником контрольной информации, что, на наш взгляд, является нецелесообразным, так как осуществляется необоснованная подмена понятий, вносящая определенную путаницу в терминологию контроля. В то же время, в стандартах аудита (как в международных, так и в национальных) под средствами контроля понимаются процедуры, установленные руководством экономического субъекта на отдельных участках хозяйственной деятельности для обеспечения эффективного и надежного управления ею. Таким образом, можно определить контрольные процедуры как совокупность средств контроля, то есть практически синонимизировать данные понятия.

Для решения частных задач ВХК необходимо наличие соответствующих **методик**, которые описывают совокупность действий по использованию определенных приемов и способов (другими словами, совокупность процедур контроля), совершаемых контролирующим субъектом в определенной последовательности.

Принципиальные разногласия содержатся в трактовке форм контроля. В литературе наблюдается различный подход к трактовке форм контроля. Н.Г. Белов дает научное определение понятия «формы контроля» и считает, что понятие формы контроля «означает технику проведения тех или иных контрольных мероприятий. В зависимости от признака, лежащего в основе того или иного методологического подхода, он выделяет различные формы контроля. К таким признакам относятся сфера применения контроля, время его проведения, источники контрольных данных, полнота охвата объектов контроля, периодичность проведения, способы и приемы его осуществления» [6, с. 25]. В данном случае признаки классификации видов контроля неоправданно рассматриваются как критерии для дифференциации его форм, а последние отождествляются с техникой контрольных действий. Такое толкование противоречит философской трактовке категории «форма» как способа существова-

ния (организации) и выражения содержания предмета или явления [7, с. 1417]. По мнению Ф.Ф. Бутынца, «форма контроля – это внешнее выражение конкретных действий, совершаемых субъектами контроля» [8, с. 99].

На наш взгляд, при трактовке форм контроля следует исходить из соотношения содержания и формы как философских категорий, отражающих взаимосвязь двух сторон любой реальности. Содержание представляет определяющую сторону предмета, а форма – его способ выражения и внутреннюю организацию, которые модифицируются с изменением содержания [3, с. 1417]. Одновременно форма активно воздействует на содержание, ускоряя или тормозя его развитие в зависимости от того, насколько она соответствует изменившемуся содержанию. С учетом этого, на наш взгляд, **форму контроля можно определить как способ конкретного выражения и организации контрольных действий, направленных на выполнение функции контроля в рамках системы управления и обусловленных правами и обязанностями субъектов контроля в процессе его осуществления** [9, с.30–40.]. Поскольку форма, в свою очередь, всегда оказывает воздействие на содержание, важно четко разграничить сферы их применения, выбрать наиболее эффективную форму контроля с учетом конкретных условий хозяйствования и задач, решаемых отдельным хозяйствующим субъектом.

Исходя из вышеизложенного, считаем возможным выделить следующие формы ВХК: структурно-функциональную, внутренний аудит, ревизию (проверки), аутсоринг (рис. 3).

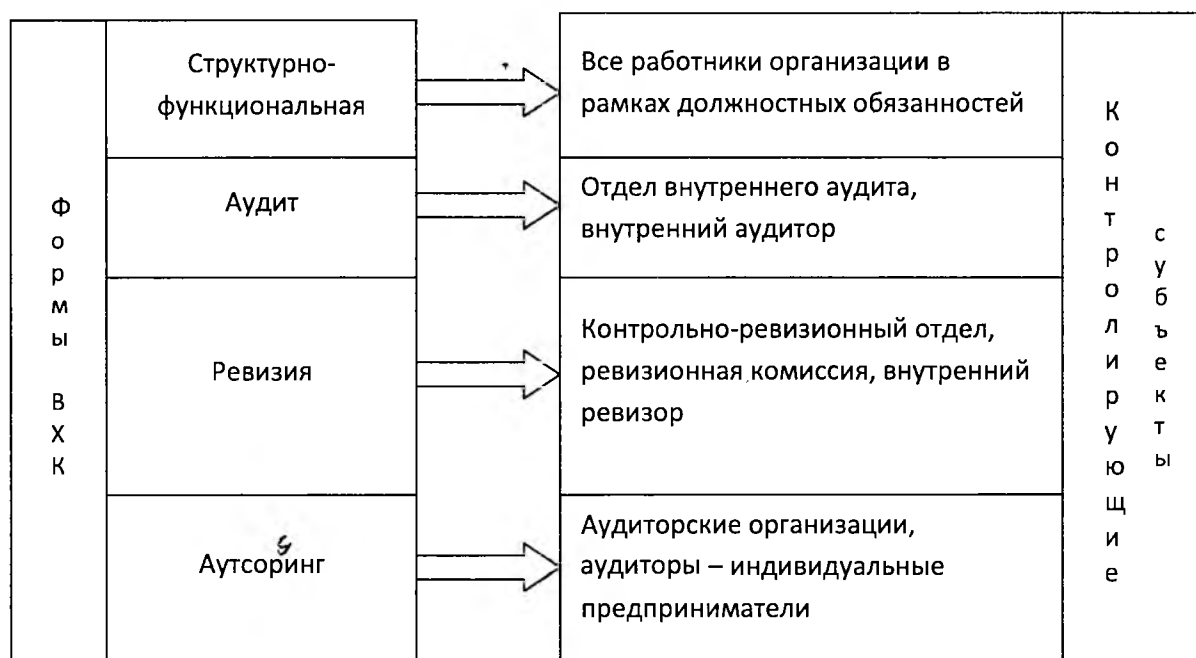


Рисунок 3. Взаимосвязь между формами ВХК и его субъектами

Не вызывает сомнения тот факт, что в проведении ВХК вовлечены все сотрудники организации, начиная с руководящих работников и заканчивая простыми исполнителями. Следование целям ВХК и их реализация на практике при помощи соответствующих процедур должны включаться в функциональные обязанности всех работников и в процедуры оценки результатов деятельности организации. Очевидно, что данная структурно-функциональная форма, название которой предложил В.В. Бурцев, соответствует содержанию первичной ступени развития ВХК, применяется всеми организациями наряду с другими формами или независимо от них [1, с. 87].

Более развитой формой ВХК является внутренний аудит, организация которого доступна крупным и некоторым средним организациям и предполагает создание отдела внутреннего аудита. Отметим, что в настоящее время законодательно не закреплено общепринятое определение такой формы ВХК субъектов хозяйствования как внутренний аудит (исключение составляет внутренний аудит в банках, при организации работы которого Национальный банк рекомендует использовать Типовое положение об организации внутреннего аудита в банке [10]). В связи с этим в экономической литературе и действующем законодательстве существуют различные объяснения сущности внутреннего аудита. Так, например, авторы учебника под редакцией В.И. Подольского под внутренним аудитом понимают «независимую деятельность организации по проверке и оценке ее работы в интересах руководителей» [11, с. 22].

Правилами аудиторской деятельности «Использование результатов работы внутреннего аудита» внутренний аудит определен как «организованная в интересах собственников и регламентированная внутренними доку-

ментами аудируемого лица система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля» [12, гл. 2, п. 4].

В.В. Бурцев определяет внутренний аудит как регламентированную внутренними документами организации деятельность по контролю звеньев управления и различных аспектов функционирования организации, осуществляемая представителями специального контрольного органа в рамках помощи органам управления организации [13, с. 428].

В свою очередь, Ю.А. Данилевский считает, что внутреннего аудита как формы внутреннего контроля не существует, так как само понятие внутреннего аудита противоречит определению аудита, которое содержится в Законе «Об аудиторской деятельности» [14]. Данное утверждение справедливо по отношению к данному Закону в редакции, действовавшей до 1 января 2008 г., однако в соответствии с вступившими затем в силу изменениями и дополнениями, действие Закона «Об аудиторской деятельности» «...не распространяется на организацию и осуществление внутреннего контроля финансовой и хозяйственной деятельности (внутренний аудит)» [15, ст. 1].

По нашему мнению, внутренний аудит, являясь одной из форм ВХК, представляет собой организованную в интересах собственников и руководства субъекта хозяйствования и регламентированную его внутренними документами деятельность по обеспечению независимой оценки адекватности и соблюдения установленных методик и процедур организации, осуществляемую на постоянной основе специальными контролирующими субъектами, коими являются отдел внутреннего аудита либо внутренний аудитор.

В.В. Бурцев к субъектам внутреннего аудита относит и ревизионные комиссии (ревизоров), деятельность которых регламентирована действующим законодательством, функционирующие в хозяйственных обществах [1, с. 87]. Мы не можем согласиться с данным утверждением, так как к компетенции ревизионной комиссии (ревизора) хозяйственного общества относится проведение ревизий по всем или нескольким направлениям его деятельности либо проверок по одному или нескольким взаимосвязанным направлениям или за определенный период этой деятельности, осуществляемой хозяйственным обществом, его филиалами и представительствами [16, гл. 6, ст. 59], что не в полной мере соответствует сущности внутреннего аудита, рассмотренной выше. Основная цель внутреннего аудита заключается в обеспечении эффективного функционирования организации на всех уровнях управления, а также в защите имущественных интересов организации и ее собственников. Задачи, решаемые внутренним аудитом, охватывают более широкий круг вопросов, нежели задачи, стоящие перед ревизионной комиссией, и включают в себя:

- контроль соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (статистической) отчетности, в том числе проверки соблюдения требований учетной политики, достоверности бухгалтерской информации, остатков по бухгалтерским счетам, отдельных статей отчетности;
- контроль надежности и эффективности системы ВХК;
- разработка рекомендаций по повышению эффективности систем бухгалтерского учета и ВХК;
- проверка адекватного применения и эффективности процедур управления рисками;
- проверка и оценка надежности систем автоматизированной обработки данных, в том числе пакетов прикладных бухгалтерских программ, электронных банковских услуг;
- проверка наличия, состояния и обеспечения сохранности активов;
- оценка экономичности и эффективности как отдельных хозяйственных операций, так и последствий управленческих решений;
- осуществление специальных расследований, например, в случае подозрений в злоупотреблениях;
- разработка и представление предложений по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления.

Главным отличием внутренних аудиторов от внутренних ревизоров является то, что первые из них помимо задач чисто контрольного характера могут решать задачи экономической диагностики, выработки финансовой стратегии, маркетинговых исследований, управленческого консультирования. Другими словами, профессиональный внутренний аудитор может совмещать функции нескольких специалистов.

Периодичность и глубина проверок, проводимых службой внутреннего аудита, должна соответствовать характеру, сложности и рискам деятельности организации. Недостатки в работе, выявленные службой внутреннего аудита, должны своевременно доводиться до сведения менеджмента и руководителей соответствующего уровня и оперативно устраняться. Внутренние аудиторы должны проводить последующие проверки или осуществлять другие виды мониторинга и немедленно информировать менеджмент обо всех неисправленных недостатках.

Отметим, что на сегодняшний день складываются благоприятные условия для того, чтобы внутренний аудит продемонстрировал свои широкие возможности и доказал свою необходимость как собственникам, так и руководству субъектов хозяйствования. Внутренний аудит может стать для организации одним из наиболее действенных инструментов, позволяющим выявить возможности повышения эффективности деятельности, и, следовательно, одним из ее конкурентных преимуществ. Однако, несмотря на очевидные преимущества данной

формы ВХК, службы внутреннего аудита в белорусских организациях не получили еще достаточного распространения. Одной из причин этого является то, что требования к службе внутреннего аудита все время увеличиваются, а вместе с ними и проблемы, связанные с организацией собственной службы внутреннего аудита:

- необходимость привлечения и удержания талантливых специалистов в области внутреннего аудита, особенно в таких специфических областях знаний, как аудит информационных технологий и управление рисками;
- ограниченный доступ к передовым инструментам и методологиям проведения внутреннего аудита;
- нехватка соответствующих образовательных программ для профессионалов в области внутреннего аудита;
- отсутствие в республике профессионального объединения внутренних аудиторов.

Поэтому на начальной стадии формирования системы внутрихозяйственного контроля эффективным решением для некоторых организаций может стать **аутсоринг**, то есть полная передача функций внутреннего аудита внешнему исполнителю – аудитору-индивидуальному предпринимателю, аудиторской или консалтинговой организации.

Обобщая вышеизложенное, отметим, что первичные и производные элементы системы ВХК в совокупности образуют научный фундамент для ее построения, общий для всех организаций промышленности независимо от формы собственности и масштабов деятельности. При этом свойство вариативности производных элементов позволяет индивидуализировать универсальную систему ВХК применительно к конкретным условиям хозяйственной деятельности.

Совершенно иной подход к определению содержания системы ВХК содержится в Правилах аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности» (далее — Правила), в соответствии с которыми система ВХК состоит из следующих элементов:

- контрольной среды;
- процесса оценки аудируемым лицом рисков хозяйственной деятельности;
- информационных систем, связанных с процессом подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- контрольных действий;
- мониторинга средств контроля [17].

Отметим, что данные Правила полностью соответствуют Международному стандарту аудита № 315 «Понимание бизнеса предприятия, его среды и оценка риска существенного искажения», а также основным положениям концепции COSO [18].

Очевидно, что описание любой системы невозможно без определения **принципов** ее организации и функционирования как основных правил поведения. В этой связи сформулируем соответствующие принципы как совокупность закономерностей функционирования системы, определяющих ее структуру и отношения с внешней средой. На наш взгляд, к ним следует отнести:

1. Принцип системного упорядочения организации контроля. Сложность производственного процесса и организационной структуры субъекта хозяйствования требует адекватной сложности организации ВХК, позволяющей «перекрыть» соответствующими элементами все центры использования ресурсов и создания материально-вещественных результатов.

2. Принцип приближения контроля к объектам. Систему ВХК нужно строить таким образом, чтобы можно было максимально приблизить его к центрам использования ресурсов и создания результатов.

3. Принцип иерархичности (массовости) контроля. Общеизвестно, что он является главным принципом общей теории систем и имеет самое прямое отношение к организации контроля, изначально определяя его целенаправленность и эффективность. Реальное применение данного принципа возможно в условиях передачи менеджерами высшего звена определенных прав и ответственности на нижние уровни управления. Современная промышленная организация — сложная многоуровневая система. Очевидно, что директор, его заместители, главный инженер, главный бухгалтер, начальники отделов не в состоянии контролировать всю хозяйственную деятельность, поэтому организационная схема ВХК должна быть многоступенчатой, т.е. предусматривать выполнение контрольной функции на всех уровнях — от руководителей до отдельных работников, и закреплена во внутренних нормативных документах.

4. Принцип формализации системы ВХК вытекает из предыдущего. Контрольные функции, осуществляемые работниками организации в соответствии с принципом иерархичности (массовости), должны быть закреплены в должностных инструкциях, статус специального контролирующего подразделения определен положением об отделе (управлении), разработанные методики контроля утверждены руководителем организации, определены и утверждены средства контроля в виде альбомов унифицированных форм документов, графика документооборота.

5. Принцип взаимодействия с другими функциями управления. Функция контроля должна способствовать повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности организации за счет четкого выявления отклонений от плановых заданий, норм, нормативов путем вмешательства в области планирования, учета и анализа с целью установления недостатков, упущений и нарушений, снижающих качество выполнения этих функций. Данное взаимодействие должно осуществляться в трех режимах времени — предварительном, текущем и последующем.

6. Принцип целесообразного взаимодействия элементов системы ВХК. Для достижения стоящих перед ВХК задач и улучшения его связи с другими функциями управления, необходимо согласование в пространстве и времени все элементы системы ВХК. Данный принцип также определяет общую направленность в выборе управляющими субъектами содержания остальных элементов системы ВХК и требование их согласованности. Эту возможность дает построение матрицы взаимосвязей.

7. Принцип независимости контролирующих субъектов. Лимская декларация руководящих принципов контроля, принятая IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) в 1977 году, прямо указывает, что внутренняя контрольная служба обязательно должна подчиняться руководителю организации, внутри которой она создана. Однако она должна быть по возможности функционально и организационно независима внутри соответствующей организационной структуры. Таким образом, внутренние контролирующие субъекты смогут предоставлять объективную информацию о деятельности субъекта хозяйствования лишь при условии прямой подотчетности руководителю.

Необходимыми **условиями** эффективного функционирования системы ВХК, на наш взгляд, являются:

- сформулированная конкретная цель функционирования системы и подчиненное ее достижению множество задач, определяющих назначение функционирования системы, решение которых измеряется с помощью критериев достижимости;
- выявленное множество элементов внешней среды, оказывающих как прямое, так и опосредованное влияние на выполнение функций системы;
- наличие необходимых ресурсов (материальных, трудовых, финансовых);
- распределение ответственности и полномочий в ходе осуществления хозяйственной деятельности, установление иерархии подотчетности работников друг другу;
- мониторинг системы ВХК, проводимый с целью оценки эффективности ее функционирования.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод о том, что система ВХК (S) определяется как следующий набор компонентов:

$$S = \langle E; R; P; C \rangle \quad (1.1)$$

где E — множество элементов системы, составляющих ее сущность; R — множество отношений элементов системы, определяющих их взаимосвязи и динамические взаимоотношения; P — совокупность принципов организации и функционирования системы, определяющих ее структуру и отношения с внешней средой; C — необходимые условия эффективного функционирования системы.

В данном определении системы ВХК по сравнению с существующими объединены различные категории понятий, характеризующих не только ее сущность, но и связывающие воедино все компоненты системы, определяющие характер и результативность ее функционирования.

Отметим, что главной целью функционирования системы ВХК в условиях осуществления инновационной деятельности должно являться обеспечение приемлемого для бизнеса уровня контролируемого риска.

Таким образом, логика создания системы ВХК с позиций риск-ориентированного менеджмента предусматривает следующую последовательность действий:

- разработать модель организации ВХК, основываясь на существующей организационной структуре субъекта хозяйствования, раскрытии внутренней структуры объектов ВХК с учетом присущих каждому из них рисков, определении точек приложения элементов системы ВХК;
- установить порядок взаимодействия элементов системы ВХК как между собой, так и с остальными функциями управления;
- описать каждый элемент данной системы, основываясь на принципах ее организации и функционирования, применительно к конкретным условиям осуществления хозяйственной деятельности;
- обеспечить наличие необходимых условий эффективного функционирования системы.

По нашему мнению, такая логика дает четкие методологические направления в формировании системы ВХК, а также позволяет целенаправленно решать связанные с этим конкретные организационные и методические задачи.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бурцев В.В. Внутренний контроль // Аудит и финансовый анализ. 2004. № 1.
2. Философский словарь / Под ред. И.Т. Фролова. — 5-е изд. — М.: Политиздат, 1987. — 590 с.
3. Хмельницкий В.А. Контроль и аудит / В.А. Хмельницкий, Т.А. Гринь. — Минск: Соврем. шк., 2006. — 240 с.



4. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств, утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.11.2007 № 180.
5. Ендовицкий Д.А. Обоснование места внутреннего аудита в системе внутрихозяйственного контроля // *Аудитор* № 12, 2003г.
6. Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве: Учебник. -4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2005.
7. Энциклопедический словарь/ гл. ред. А.М. Прохорова. – 3-е изд. – М.: Сов. Энциклопедия, 1984.
8. Бутынец Ф.Ф. Основы ревизии в сельскохозяйственных предприятиях. – М.: Статистика, 1979.
9. Хмельницкий В.А., Гринь Т.А. Классификация финансово-хозяйственного контроля // *Вестник Киевского национального торгово-экономического университета* № 5 – 2006.
10. Письмо Национального банка Республики Беларусь «О Типовом положении об организации внутреннего аудита в банке от 05.10.1998 № 23-09/440.
11. Аудит: Учебник для вузов/ В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др.; Под ред. В.И. Подольского. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002, 655 с.
12. Правила аудиторской деятельности «Использование результатов работы внутреннего аудита», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 07.02.2001 № 9 (в ред. от 24.09.2007 № 140).
13. Бурцев В.В. Организация системы государственного финансового контроля в Российской Федерации: Теория и практика. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2002. 496 с.
14. Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 08.11.1994 № 3373-II.
15. Закон Республики Беларусь «О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 25.06.2007 № 240-З.
16. Закон Республики Беларусь «О хозяйственных обществах» от 09.12.1992 (в ред. от 10.01.2006 г. № 100–З).
17. Правила аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.12.2008 № 203.
18. Key Concepts //COSO The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [www.coso.org/key.htm](http://www.coso.org/key.htm). – Дата доступа 09.06.2006.