

**У.О. Марчук**

аспірантка кафедри обліку, аналізу і аудиту в АПК

Державний вищий навчальний заклад

“Київський національний економічний

університет імені Вадима Гетьмана”

## **АДАПТАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ДО ІНТЕГРОВАНОЇ КОНЦЕПЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ**

*У статті розглянуто сутність та компоненти інтегрованої концепції внутрішнього контролю, що забезпечить достатню впевненість, щодо операцій та діяльності за рахунок положення про організацію внутрішньогосподарського контролю на сільськогосподарському підприємстві.*

**Ключові слова:** внутрішній контроль, інтегрована концепція внутрішнього контролю, внутрішньогосподарський контроль, положення, COSO.

**У.А. Марчук**

## **АДАПТАЦИЯ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ К ИНТЕГРИРОВАННОЙ КОНЦЕПЦИИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ**

*В статье рассматривается сущность и компоненты интегрированной концепции внутреннего контроля, что обеспечит достаточную уверенность, по операциям и деятельности за счет положения об организации внутривладельческого контроля на сельскохозяйственном предприятии.*

**Ключевые слова:** внутренний контроль, интегрированная концепция внутреннего контроля, внутривладельческий контроль, положение, COSO.

**U.O. Marchuk**

## **ADAPTATION INTERNAL CONTROL TO INTEGRATED FRAMEWORK INTERNAL CONTROL**

*The article reviews the nature and components of an integrated concept of internal controls that provide reasonable assurance on the operations and activities by the*

*provisions on the organization of internal control in the agricultural enterprise.*

**Keywords:** *internal control, integrated concept of internal control, provisions, COSO.*

**Постановка проблеми.** На сучасному етапі розвитку національної та світової економіки питання, які пов'язані з організацією, методологією та розвитком внутрішнього і внутрішньогосподарського контролю підприємств аграрного сектору не дістало належного висвітлення в науковій, практичній вітчизняній літературі та діючій законодавчій базі.

Ефективним та раціональним підходом є запровадження міжнародних положень з контролю та розробка власних стандартів через коректне використання інших стандартів враховуючи світовий досвід з належною практикою. Такі дії повинні супроводжуватись не тільки створенням методичного та навчального забезпечення, а й законодавства, організації, методології та в цілому вдосконалення національних підходів до діяльності внутрішньогосподарського контролю з урахуванням кращої світової практики і загальновизнаних міжнародних стандартів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Національні публікації останнім часом демонструють швидке зростання у суспільстві інтересу до міжнародних стандартів. Зокрема вчені – економісти, такі як Андрєєв П.П., Дрозд І.К. [1], Зубілевич С.Я. [2], Крикунов А.В., Ніконова О. [5], Чечуліна О.О., Ян ван Тайнен [1] та інші у своїх працях особливу увагу звертають на іноземні стандарти щодо методики проведення внутрішнього контролю.

Проте з огляду на відсутність офіційних перекладів цих стандартів (українською та російською мовою), які були б доступні широким колам зацікавлених осіб, слід зазначити численні неточності цитування та викривлення термінології, що характерно до адаптованих перекладів. Варто вказати, що такі переклади міжнародних документів з одночасною адаптацією можуть бути виправданими тільки при початковому ознайомленні з ними. Однак, в подальшому це може призвести до неточностей і помилок та їх проникненню у

національні стандарти, методологію і навіть у законодавство [5, с. 30].

**Метою статті** є розкриття сутності та компонентів інтегрованої концепції внутрішнього контролю (COSO - ERM), як базової моделі впровадження внутрішньогосподарського контролю на сільськогосподарських підприємствах.

**Основні результати дослідження.** Концепція внутрішнього контролю COSO (the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's Internal Control – Integrated Framework) увібрала в себе всі основні аспекти сучасного бачення систем контролю, саме тому багато підприємств різних країн світу використовують її при розробці власних систем контролю у своїх сферах діяльності [3, с. 119-120]. При цьому відзначається, що розробка аналогічних законів та стандартів в Україні дозволила б підвищити інвестиційний потенціал вітчизняних підприємств.

Сьогодні гостро стоїть проблема у розробці основних організаційних засад внутрішньогосподарського контролю. На нашу думку потрібно враховувати позитивний зарубіжний досвід з обов'язковим аналізом щодо його пристосування у вітчизняній практиці та врахуванням специфіки діяльності кожного окремо взятого підприємства чи галузі. Оскільки Модель COSO була розроблена для приватного сектора і є найбільш поширеною в управлінні підприємствами, тому нами запропоновано удосконалення організації та проведення внутрішньогосподарського контролю на сільськогосподарських підприємствах (які в результаті реорганізації мають приватну форму власності) беручи за основу модель COSO – ERM.

В Інтегрованій концепції внутрішнього контролю (Моделі COSO) визначені чіткі принципи її дії, категорії, елементи, відповідальність та повноваження суб'єктів з метою забезпечення потреб управлінського персоналу. Наразі відомі Модель COSO - I та вдосконалена Модель COSO - II. Перша Модель COSO I (COSO-I) містить п'ять взаємозалежних елементів: середовище контролю, оцінка ризиків, заходи контролю інформація та комунікація і моніторинг [10], а Модель COSO – II – вісім, оскільки «Оцінка ризиків» було розділено на «опис процесів», «ідентифікацію та оцінку ризиків»

і на «способи реагування на ризики».

Модель COSO ERM була створена у 2001 році. Період її розробки співпав з низкою корпоративних скандалів і банкрутств, що призвело до удосконалення управління ризиками, впровадженню нових законів, нормативних актів і нових вимог до реєстрації цінних паперів на фондових ринках [4]. Це послужило поштовхом для встановлення основних принципів і концепцій управління ризиками, узагальнення термінології та розробки вказівок і рекомендацій, що в повній мірі враховується в стандарті COSO ERM (рис. 1.).

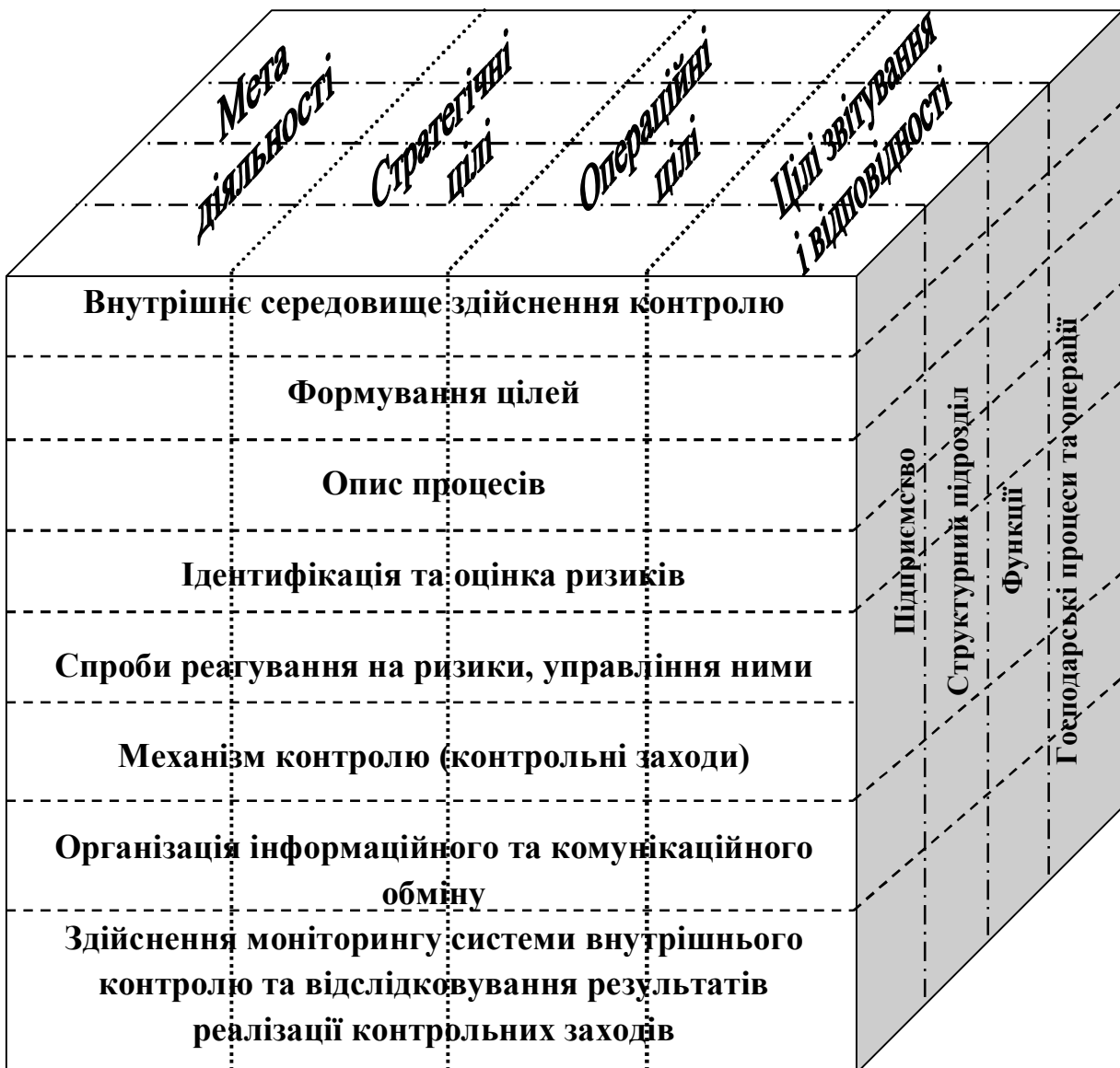


Рис. 1. Інтегрована концепція внутрішнього контролю (Модель COSO –ERM)

Розроблено за: [8].

При здійсненні внутрішньогосподарського контролю, за таких умов, керівництво з відповідною періодичністю повинно переглядати функціонування всіх компонентів, особливо коли визначаються нові цілі організації та вносити зміни до внутрішнього та зовнішнього середовища (поява нових законів, директив, внутрішні процедури) [1, с. 16].

З метою деталізації приведеної систематизованої інформації на рис.1. необхідно більш детально дослідити окремо кожен компонент приведеної моделі COSO –ERM.

Відповідно до Моделі COSO - II головну роль відіграє внутрішнє середовище здійснення контролю (перший компонент COSO - ERM), що являє собою існуючі в організації процеси, операції, регламенти, структури та розподіл повноважень щодо їх виконання, правила та принципи управління людськими ресурсами тощо, які спрямовані на забезпечення реалізації законодавчо закріплених за організацією функцій [1, с. 19].

Даний компонент Моделі COSO – ERM визначає філософію управління та атмосферу на підприємстві та приймає до уваги всі аспекти діяльності підприємства, що стосуються організаційної структури, розподілу повноважень і відповідальності, етичних цінностей, підтримання відповідного рівня компетентності та стандартів кадрової політики.

Другим компонентом Моделі COSO – ERM - є визначення цілей, що являє собою визначені цілі організації, які повинні бути чітко взаємопов'язані із визначеною місією, функціями та завданнями її діяльності. Виходячи з вибраної місії підприємства керівництво встановлює стратегічні цілі, вибирає стратегію діяльності та встановлює відповідні їм тактичні цілі діяльності підприємства.

Перед проведенням оцінки ризиків та визначенням відповідних заходів контролю керівники повинні визначити цілі діяльності організації, які потенційно можуть мати вплив на їх досягнення та які мають бути зрозумілими та легко вимірюваними. Усі працівники повинні розуміти, чого вони мають досягати, та способи оцінювання цих досягнень [1, с. 22].

Внутрішні та зовнішні події, які мають вплив на досягнення цілей організації, повинні визначатися з урахуванням їх поділу на ризики або можливості. Тому третім компонентом Моделі COSO – ERM - є опис процесів, який розподіляє всю діяльність підприємства на окремі процеси: технологічні/функціональні, адміністративні та фінансово-господарські, які в свою чергу діляться на процеси.

Ідентифікація та оцінювання ризиків, що є четвертим компонентом Моделі COSO – ERM, аналізуються з врахуванням вірогідності їх виникнення та впливу з ціллю визначення того, які дії у відношенні до них повинні бути прийняті.

З метою визначення найбільш ризикових сфер діяльності, зосередження наявних ресурсів та встановлення відповідальних працівників за управлінням ризиками у відповідних сферах здійснюють ідентифікацію ризиків. Визначення суттєвості впливу отриманих ризиків на діяльність організації, їх наслідки та ймовірність виникнення відбувається за допомогою аналізу та оцінювання ризиків.

Керівництво визначає методи реагування на ризик, якими можуть бути як ухилення (уникнення) від ризику, прийняття ризику, зменшення та розділення (передачу) ризику. Для цього керівництво розробляє ряд дій, які враховують результати оцінки ризиків, та приймають рішення у якій формі реагувати на ризики. Дані способи реагування на ризики та управління ними являють собою п'ятий компонент Моделі COSO – ERM.

Варто зрозуміти, що процес управління ризиками являє собою складову частину управління організацією та є процесом, що здійснюється керівниками всіх рівнів та співробітниками організації. Даний процес розпочинається з розробки стратегії розвитку організації та направлений на процеси, які можуть впливати на організацію, управління та пов'язаними з цими подіями і ризиками. Управління ризиками направлене на надання достатньої гарантії досягнення мети підприємства та здійснення контролю за тим, щоб не було перевищення ставлення організації до ризиків (ризиковий апетит) [1, с. 31].

Наступним компонентом Моделі COSO – ERM є механізм контролю (контрольні заходи), що являє собою відповідні правила та процедури, які запроваджуються на підприємстві з метою впливу на ризики та сприяння досягнення цілей даного підприємства.

Політика та процедури розроблені таким чином, щоб забезпечити «розумну» гарантію того, що реагування на виникаючий ризик відбувається ефективно та своєчасно. Для забезпечення ефективної діяльності, заходи контролю мають бути доцільними (відповідні заходи контролю у відповідному місці та у відповідності до ризику, якого це стосується), економічно ефективними (кошти на проведення заходів контролю не повинні перевищувати очікуваного результату), комплексними та послідовними (усі працівники постійно й уважно дотримуються правил і не порушують їх за відсутності керівництва чи за наявності великих навантажень) та бути безпосередньо пов'язаними з цілями контролю [9].

Для реалізації попереднього компоненту необхідна організація інформаційного та комунікаційного забезпечення (сьомий компонент Моделі COSO - ERM) всередині підприємства. Керівники всіх рівнів мають ідентифікувати, обробити, зафіксувати та передати необхідну інформацію в тій формі та термінах, що дозволять керівникам та співробітникам виконати свої функціональні обов'язки та прийняти управлінські рішення.

Інформація необхідна на всіх рівнях організації, щоб проводити ефективно внутрішній контроль і досягати поставлених цілей організацією. Ефективна комунікація має проходити «знизу вгору», «зверху вниз» та через усю організацію, тобто за всіма компонентами і за всіма структурними підрозділами. Інформація є основою для спілкування (комунікації), яке має відповідати очікуванням співробітників, що дозволить їм ефективно виконувати свої обов'язки [9, с. 38].

Ефективність інших компонентів Моделі COSO – ERM піддається моніторингу. Моніторинг являє собою постійний процес проведення оцінки якості функціонування системи внутрішнього контролю у часі та поточної

діяльності підприємства. Під час моніторингу оцінюється на скільки виконується місія та цілі підприємства, виявляються недоліки функціонування внутрішнього контролю, які надаються керівникові підприємства.

Метою моніторингу є забезпечення адекватно розроблених, належним чином оформлених та невідкладно запроваджених ефективних рекомендацій та пропозицій щодо усунення та попередження недоліків системи внутрішнього контролю.

Моніторинг ефективності ключових компонентів управління надасть оцінку інформації про загальну ефективність системи внутрішнього контролю.

Моніторинг системи внутрішнього контролю за Моделлю COSO - ERM визначає переконливість інформації, чи є вона відповідною та достатньою, та надає висновок керівництву для прийняття мір в даній ділянці ризику щодо подальшої ефективності внутрішнього контролю на підприємстві [7, с. 56].

Отже, Модель COSO – ERM звертає свою увагу на обмеження системи внутрішнього контролю, а також на роль і обов'язки сторін, що впливають на систему. Обмеженнями є помилкове людське судження, неправильне тлумачення інструкцій, помилки, зловживання менеджерів, таємна змова, співвідношення витрат і результатів і т д. [6].

Для надійності, дієвості, ефективності та економності функціонування внутрішньогосподарського контролю як самостійної функції управління всередині підприємства нами запропоновано Положення про організацію внутрішньогосподарського контролю на сільськогосподарських підприємствах (рис. 2.), яке сформоване на основі усіх компонентів Моделі COSO – ERM.

За рахунок даного положення внутрішньогосподарський контроль на сільськогосподарських підприємствах буде мати змогу перейти від пасивного (формального) функціонування до ефективного та дієвого.

Дане положення допоможе керівнику налагодити організацію внутрішньогосподарського контролю для раціонального, ефективного, цілеспрямованого та економного управління діяльністю підприємства.

Крім того, чітко визначена індивідуальна відповідальність працівників



організації, усунення, попередження та мінімізація ризиків, що негативно впливають на здатність персоналу та структурних підрозділів виконувати свої функції та операції, запровадити новітні підходи та принципи, які відповідають міжнародним стандартам у сфері внутрішньогосподарського контролю.



**Рис. 2. Рекомендована структура Положення про організацію внутрішньогосподарського контролю на сільськогосподарських підприємствах відповідно до Моделі COSO – ERM**

*Авторська розробка*

Зауважимо, система внутрішньогосподарського контролю ефективна тільки в тому випадку, якщо усі 8 представлених компонентів існують і функціонують задля досягнення ефективних та результативних операцій, надійної фінансової звітності та відповідно до встановлених законів та правил.

Аналізуючи вищевикладене, можна зробити такі **висновки**:

1. Здійснено аналіз компонентів Інтегрованої концепції внутрішнього контролю (COSO – ERM), що дало змогу розкрити сутність та методику застосування у вітчизняній практиці.

2. Запропоновано Положення про організацію внутрішньогосподарського контролю на сільськогосподарських підприємствах, що надасть можливість керівникам та власникам підприємств ефективно та дієво здійснювати організацію внутрішньогосподарського контролю, не допускати / усувати виявлені ризики та недоліки і раціонально управляти діяльністю підприємства.

#### **Література:**

1. Андреев П.П. Внутренний контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід / П.П. Андреев, О.О. Чечуліна, Ян ван Тайнен, І.К. Дрозд та ін. – К.: Кафедра, 2011. – 120 с.

2. Зубілевич С.Я. Закон Сарбейнса – Окслі та його вплив на аудит системи внутрішнього контролю в Україні // Школа професійного бухгалтера № 1 (119), січень 2011, С. 9 – 12.

3. Костенко О.М. Внутрішньогосподарський контроль в системі управління прибутковістю підприємств // Економіка АПК, 2008, №12, С. 117-120.

4. Международные стандарты управления рисками: Учеб. пособ.- [Електронний ресурс] – Режим доступу:<http://www.minzdravsoc.ru/labour/public-service/>.

5. Ніконова О. Міжнародні стандарти INTOSAI: основні положення, аудиторські підходи, термінологія // Бухгалтерський облік і аудит №2. 2011, С. 29-35.

6. Сравнение концепций внутреннего контроля. - [Електронний ресурс] –

Режим доступа: <http://bankir.ru/tehnologii/s/sravnenie-koncepcii-vnytrennego-kontrolya-1383854/>

7. Bor-Yi Tsay. Designing an Internal Control Assessment Program Using COSO's Guidance on Monitoring. / The CPA Journal - May 2010, p.52-57.

8. Enterprise Risk Management – Integrated Framework / Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). – [New York, NY]. – September 2004. – [Electronic resource]: – Mode of access: <http://www.coso.org>.

9. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector / [Electronic resource]. – Mode of access: [http://www.issai.org/media\(574,1033\)/INTOSAI\\_GOV\\_9100\\_E.pdf](http://www.issai.org/media(574,1033)/INTOSAI_GOV_9100_E.pdf)

10. Internal Control – Integrated Framework / Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). – [New York, NY]. – 1992. [Electronic resource]: – Mode of access:: <http://www.coso.org>.