

УДК 657.633

У. О. Марчук,
аспірантка кафедри обліку, аналізу і аудиту в АПК
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»
lyan4uk@gmail.com



АДАПТАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ДО ІНТЕГРОВАНОЇ КОНЦЕПЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

У статті розглянуто сутність інтегрованої концепції внутрішнього контролю COSO-ERM. Проаналізовано компоненти Моделі, при цьому особливу увагу приділено ідентифікації та оцінюванню ризиків як її важливої складової. Запропоновано Положення про організацію внутрішньогосподарського контролю на сільськогосподарських підприємствах, розроблене на основі всіх компонентів Моделі COSO-ERM.

Ключові слова: внутрішньогосподарський контроль, інтегрована концепція внутрішнього контролю, Модель COSO-ERM.

У. А. Марчук АДАПТАЦИЯ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ К ИНТЕГРИРОВАННОЙ КОНЦЕПЦИИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

В статье рассматривается сущность интегрированной концепции внутреннего контроля COSO-ERM. Проанализированы компоненты Модели, при этом особое внимание уделено идентификации и оценке рисков как ее важной составляющей. Предложено Положение об организации внутрихозяйственного контроля на сельскохозяйственных предприятиях, разработанное на основе всех компонентов Модели COSO-ERM.

Ключевые слова: внутрихозяйственный контроль, интегрированная концепция внутреннего контроля, Модель COSO-ERM.

U. O. Marchuk ADAPTATION OF INTERNAL ECONOMIC CONTROL TO INTEGRATED CONCEPT OF INTERNAL CONTROL

The article deals with the essence of an integrated concept of internal control COSO-ERM. The author has analyzed the components of the model and gave special attention to the identification and assessment of risks as an important component. The regulations on organization of internal control in the agricultural enterprise, based on all the components of the model COSO-ERM were proposed.

Key words: internal economic control, integrated concept of internal control, model COSO-ERM.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку національної та світової економіки питання, пов'язані з організацією, методологією і вдосконаленням внутрішнього та внутрішньогосподарського контролю підприємств, у тому числі аграрного сектору, набувають особливої актуальності. Ефективним та раціональним підходом є запровадження міжнародних положень з контролю і розробка національних стандартів з урахуванням специфіки розвитку України. Такі дії повинні супроводжуватися створенням не тільки відповідного методичного і навчального забезпечення, а й законодавства, організації та методології здійснення внутрішньогосподарського контролю на основі кращої світової практики і загальновизнаних міжнародних стандартів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Публікації вітчизняних авторів останнім часом демонструють зростання в суспільстві інтересу до міжнародних стандартів. Зокрема такі вчені-економісти, як Андрєєв П. П., Дрозд І. К., Чечуліна О. О., Тайнен Я. [1], Зубілевич С. Я. [2], Крикунов А. В., Ніконова О. [5] звертають увагу на іноземні стандарти щодо методики проведення внутрішнього контролю.

На жаль, досі відсутні офіційні переклади (українською та російською мовами) цих стандартів, які були б доступні широкому колу зацікавлених осіб, існують численні неточності цитування і викривлення термінології, що характерно для адаптованих перекладів. Варто відзначити, що такі переклади міжнародних документів з одночасною адаптацією можна використовувати тільки для початкового ознайомлення з ними. Однак у подальшому це може призвести до неточностей, помилок та їх проникнення в національні стандарти, методологію і навіть законодавство [5, с. 30].

Метою статті є визначення 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, створюючи власні системи контролю в певних сферах діяльності [3, с. 119–120]. Розробка аналогічних законів та стандартів в Україні дозволила б підвищити інвестиційний потенціал вітчизняних підприємств.

Сьогодні гостро постала потреба у виробленні основних організаційних засад внутрішньогосподарського контролю. На нашу думку, слід враховувати позитивний зарубіжний досвід з обов'язковим аналізом можливостей його застосування у вітчизняній практиці з урахуванням специфіки діяльності кожного окремо підприємства чи галузі. Оскільки Модель COSO була розроблена для приватного сектору і є найбільш поширеною в управлінні підприємствами, нами запропоновано вдосконалення організації та проведення внутрішньогосподарського контролю на сільськогосподарських підприємствах (які в результаті реорганізації набули приватної форми власності) на основі моделі COSO-ERM.

В Інтегрованій концепції внутрішнього контролю (Моделі COSO) визначено 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. Модель COSO-I містить п'ять взаємозалежних елементів: середовище контролю, оцінку ризиків, заходи контролю, інформацію та комунікацію, моніторинг [10], а Модель COSO-II – вісім, оскільки оцінку ризиків було розділено на опис процесів, ідентифікацію та оцінку ризиків і способи реагування на них.

У 2001 році було створено Модель COSO-ERM. Період її розробки збігся з низкою корпоративних скандалів та банкрутств, що сприяло вдосконаленню системи управління ризиками, впровадженню нових законів, нормативних актів і вимог до реєстрації цінних паперів на фондових ринках [4]. Це дало поштовх для встановлення основних принципів та концепцій управління ризиками, узагальнення термінології і розробки вказівок та рекомендацій, що повною мірою враховуються у стандарті COSO-ERM (рис. 1).

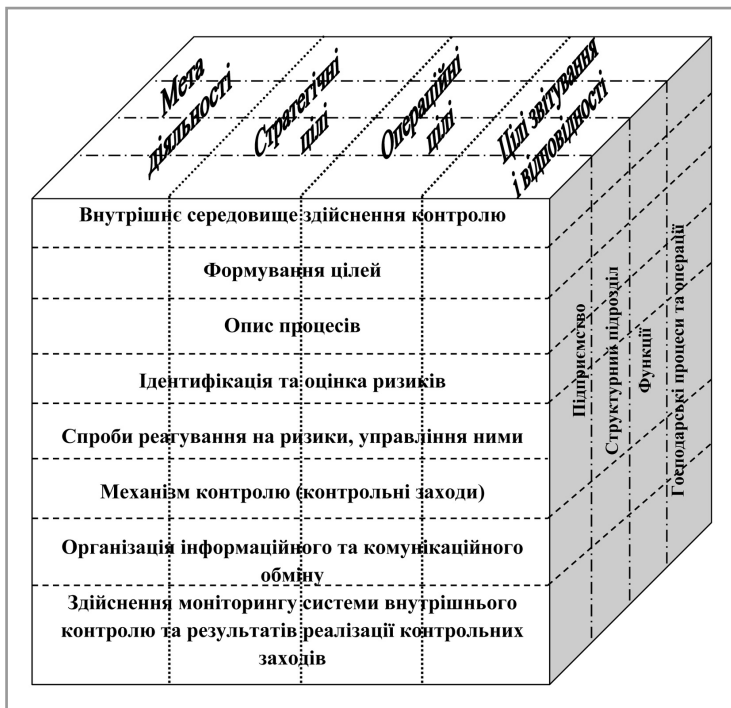


Рис. 1. Інтегрована концепція внутрішнього контролю (Модель COSO-ERM)

Джерело: Розроблено автором за [8]

За таких умов, здійснюючи внутрішньогосподарський контроль, керівництво із відповідною періодичністю повинно переглядати функціонування всіх компонентів (особливо коли визначаються нові цілі організації) та вносити зміни до внутрішнього та зовнішнього середовища (ухвалення нових законів, директив, внутрішніх процедур) [1, с. 16].

З метою деталізації наведеної на рис. 1 систематизованої інформації більш докладно проаналізуємо кожен компонент моделі COSO-ERM.

У Моделі COSO-II головну роль відіграє внутрішнє середовище здійснення контролю (перший компонент COSO-ERM), а саме існуючі в організації процеси, операції, регламенти, структури та розподіл повноважень щодо їх виконання, правила і принципи управління людськими ресурсами, які спрямовані на забезпечення реалізації законодавчо закріплених за організацією функцій [1, с. 19]. Цей компонент Моделі COSO-ERM визначає філософію управління та атмосферу на підприємстві, бере до уваги ті аспекти його діяльності, що стосуються організаційної структури, розподілу повноважень і відповідальності, етичних цінностей, підтримання відповідного рівня компетентності та стандартів кадрової політики.

Другим компонентом Моделі COSO-ERM є формування цілей організації, які повинні бути чітко взаємопов'язані з

визначеною місією, функціями та завданнями діяльності підприємства. Виходячи з вибраної місії, керівництво формулює стратегію, встановлює стратегічні цілі та відповідні їм тактичні цілі діяльності підприємства. Цілі діяльності організації мають бути зрозумілими працівникам і легко вимірюваними. Окреслення цілей повинно передувати проведенню оцінки ризиків та визначенню відповідних заходів контролю [1, с. 22].

Внутрішні й зовнішні події, які впливають на досягнення цілей організації, необхідно поділяти на ризики і можливості. Тому третім компонентом Моделі COSO-ERM є опис процесів, які відбуваються на підприємстві: технологічні/функціональні, адміністративні та фінансово-господарські.

Ідентифікація та оцінювання ризиків, що є четвертим компонентом Моделі COSO-ERM, здійснюються з урахуванням вірогідності їх виникнення і впливу, аби визначити відповідну систему заходів, яку щодо них потрібно вжити.

З метою виявлення найбільш ризикових сфер діяльності, зосередження наявних ресурсів та встановлення відповідальних працівників за управлінням ризиками у цих сферах вдаються до ідентифікації ризиків. Визначення вагомості впливу можливих ризиків на діяльність організації, а також їх наслідки відбувається за допомогою аналізу й оцінювання ризиків.

Керівництво підприємства вибирає методи реагування на ризик, якими можуть бути: уникнення ризику, прийняття ризику, зменшення та розділення (передача) ризику. Для їх реалізації розробляється відповідна програма дій, яка враховує результати оцінки ризиків, а також визначається форма реагування на них. Власне способи реагування на ризики й управління ними являють собою п'ятий компонент Моделі COSO-ERM.

Управління ризиками – це частина управління організацією, процес, що здійснюється керівниками всіх рівнів і співробітниками організації. Він розпочинається з розробки стратегії розвитку організації та спрямований на виявлення подій і ризиків, які можуть впливати на організацію та управління загалом. Ефективне управління ризиками дозволяє достатньою мірою гарантувати досягнення мети підприємства і здійснення контролю за тим, щоб не перебільшити значення ризиків для організації (ризиковий апетит) [1, с. 31].

Наступним компонентом Моделі COSO-ERM є механізм контролю (контрольні заходи), що містить відповідні правила та процедури, які запроваджуються на підприємстві з метою впливу на ризики і сприяння досягненню цілей цього підприємства.

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

Для реалізації цього компоненту потрібна організація інформаційного та комунікаційного забезпечення – сьомий компонент Моделі COSO-ERM – усередині підприємства. Керівники всіх рівнів мають ідентифікувати, обробити, зафіксувати й передати необхідну інформацію в тій формі та в такі терміни, що дозволять керівникам і співробітникам належно виконувати свої функціональні обов'язки та приймати управлінські рішення.

Інформації потребують на всіх рівнях управління, щоб проводити ефективно внутрішній контроль і досягати поставлених цілей організацією. Ефективна комунікація

має проходити «знизу догори», «згори донизу» та через усю організацію, тобто за всіма компонентами і структурними підрозділами. Інформація є основою для спілкування (комунікації), яке повинно відповідати очікуванням співробітників, що дозволить їм ефективно виконувати свої обов'язки [9, с. 38].

Ефективність інших компонентів Моделі COSO-ERM піддається моніторингу. Моніторинг – це постійний процес проведення оцінки якості функціонування системи внутрішнього контролю у часі та поточної діяльності підприємства. У ході моніторингу оцінюється як виконуються місія і цілі підприємства, виявляються недоліки функціонування внутрішнього контролю. Результати моніторингу надаються керівникові підприємства.

Метою моніторингу є забезпечення адекватно розроблених, належним чином оформлених та невідкладно запроваджених ефективних рекомендацій і пропозицій щодо усунення недоліків та недопущення помилок у системі внутрішнього контролю.

Моніторинг ефективності ключових компонентів управління дає змогу оцінити інформацію про загальну ефективність системи внутрішнього контролю.

Моніторинг системи внутрішнього контролю за Моделлю COSO-ERM визначає рівень переконливості інформації, тобто її відповідність та достатність, на підставі чого керівник може вжити адекватних заходів у певній ділянці ризику і забезпечити подальшу ефективність внутрішнього контролю на підприємстві [7, с. 56].

Модель COSO-ERM акцентує увагу й на обмеженнях системи внутрішнього контролю, а також на ролі та обов'язках сторін, що впливають на систему. Обмеженнями є помилкове людське судження, неправильне тлумачення інструкцій, помилки, зловживання менеджерів, таємна змова, співвідношення витрат і результатів тощо [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), що розроблено на основі всіх компонентів Моделі COSO-ERM.

Завдяки використанню цього Положення внутрішньогосподарський контроль на сільськогосподарських підприємствах матиме змогу перейти від пасивного (формального) функціонування до ефективного та дієвого.

У Положенні чітко визначено індивідуальну відповідальність працівників організації за усунення, попередження і мінімізацію ризиків, що негативно впливають на здатність персоналу та структурних підрозділів виконувати свої функції і операції, запропоновано новітні підходи й принципи, які відповідають міжнародним стандартам у сфері внутрішньогосподарського контролю.

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

Зауважимо, що система внутрішньогосподарського контролю може бути ефективною тільки в тому випадку, якщо всі вісім представлених компонентів існують і функціонують задля досягнення ефективних та результативних операцій, надійної фінансової звітності й відповідно до встановлених законів і правил.

На основі вищевикладеного можна зробити такі висновки:

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

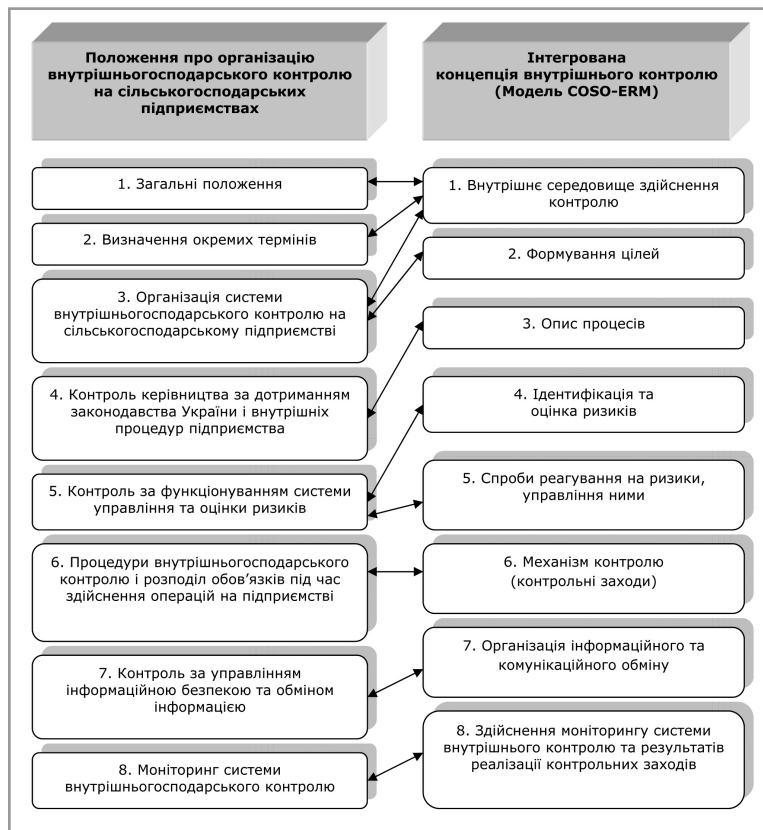


Рис. 2. Рекомендована структура Положення про організацію внутрішньогосподарського контролю на сільськогосподарських підприємствах відповідно до Моделі COSO-ERM

Джерело: Авторська розробка

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

Література

1. Андреев П. П. Внутрішній 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 / С. Я. Зубілевич // Школа професійного бухгалтера. – 2001. – № 1(119). – С. 9–12.
3. Костенко О. М. Внутрішньогосподарський контроль в системі управління прибутковістю підприємств / О. М. Костенко // Економіка АПК. – 2008. – № 12. – С. 117–120.
4. Международные стандарты управления рисками : учеб. пособие. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.minzdravscu.ru/labour/public-service/>
5. Ніконова О. Міжнародні стандарти INTOSAI: основні положення, аудиторські підходи, термінологія / О. Ніконова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 2. – С. 29–35.
6. Сравнение концепций внутреннего контроля [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://bankir.ru/tehnologii/sravnienie-konceptii-vnutrennego-kontrolya-1383854/>
7. Tsay B.-Yi. Designing an Internal Control Assessment Program Using COSO's Guidance on Monitoring / Bor-Yi Tsay // The CPA Journal. – 2010. – May. – P. 52–57.
8. Enterprise Risk Management – Integrated Framework / Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) [Electronic resource]. – NY, September 2004. – 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) [Electronic resource]. – NY, 1992. – Mode of access : <http://www.coso.org>

Стаття надійшла до редакції 13 листопада 2012 року