

ЕКОНОМІКА ТА УПРАВЛІННЯ

УДК 657.6:338.24:334.7

Костирко Р.О.,
д.е.н., професор, ІМПО УБС НБУ

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ В УПРАВЛІННІ СТІЙКИМ РОЗВИТКОМ ПІДПРИЄМСТВ

У статті визначено передумови та напрями розвитку методології внутрішнього контролю в сучасних умовах. Розкрито місце та роль внутрішнього контролю в управлінні стійким розвитком підприємств. Сформульовано методологічні засади внутрішнього контролю, які ґрунтуються на визначених постулатах та новій парадигмі. Розкрито методичні основи контролю ефективності резервів стійкого розвитку підприємств.

Ключові слова: внутрішній контроль, стійкий розвиток, методологія, управління, підприємство, ризики, резерви.

ВСТУП

Невизначеність та динамічність ринкового середовища, посилення конкуренції, концентрація капіталу ускладнюють управління діяльністю підприємств та посилюють ризик. Важливе значення в забезпеченні стійкого розвитку підприємств має система внутрішнього контролю, яка є одним із визначальних факторів зростання його вартості. Контрольна інформація надає можливість виявити негативні тенденції та відхилення від цільових показників, визначити пріоритетні завдання управління та спрогнозувати параметри економічного потенціалу. Така система контролю повинна бути гнучкою та орієнтована на своєчасне виявлення резервів стійкого розвитку і прийняття управлінських рішень щодо попередження загроз ризику кризових явищ. На даний час в Україні такі системи внутрішнього контролю не створені, що негативно позначається на результатах діяльності підприємств. Процеси глобалізації вітчизняного бізнесу, використання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і звітності вимагають дослідження та оцінки великої кількості чинників, що впливають на економічний потенціал господарюючого суб'єкта. Це зумовлює необхідність розробки нової парадигми внутрішнього контролю в управлінні стійким розвитком підприємств.

Вагомий вклад у розвиток теорії та методології контролю зробили такі вітчизняні вчені, як Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, М.Д. Корінько, В.Ф. Максимова, Н.М. Малюга, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, В.П. Пантелєєв, Л.О. Сухарева, В.О. Шевчук [1; 2; 4; 5; 6]. Разом з тим цілісної концепції внутрішнього контролю в управлінні стійким розвитком підприємств до теперішнього часу не розроблено. Зростаючі теоретичні та практичні потреби у формуванні цілісного уявлення про систему контролю, недосконалість інформаційно-аналітичних засад регулювання ризиків є визначальними. Аналіз досліджень в цій сфері підтверджує необхідність розробки методологічних засад щодо контролю стійкого розвитку підприємств на новій парадигмі шляхом адаптації процедур, інструментів і методів до змін умов функціонування бізнесу. Стає невідкладним завданням організація контрольної системи в управлінні, яка б стала засобом формування релевантної інформації для прийняття управлінських рішень щодо забезпечення стійкого розвитку підприємств.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Мета статті — розкриття теоретичних, методологічних і організаційно-методичних положень внутрішнього контролю в управлінні стійким розвитком підприємств в умовах невизначеності ринкового середовища.

РЕЗУЛЬТАТИ

Контроль має тривалу історію використання як елемента інформаційного забезпечення досягнення поставлених цілей в різних сферах: дотримання законодавства і норм, забезпечення достовірності бухгалтерського обліку та звітності, прийняття управлінських рішень. Система контролю з управлінською орієнтованістю склалася на початку ХХ ст. у вигляді сукупності трьох елементів: розподілу повноважень, ротації персоналу, використання і аналізу облікової інформації. Тобто управлінський контроль вважався прерогативою функції управління. Згодом у розумінні призначення та змісту управлінського контролю відбулися зміни. Зокрема до 90-х рр. внутрішній контроль був орієнтований тільки на оперативне управління. Загалом еволюція економічної думки стосовно контролю пов'язана з суспільно-економічним розвитком. Теорія контролю формувалася залежно від характеру соціально-економічних відносин і політичного устрою суспільства.

Міжнародний досвід свідчить, що контроль розглядається як метод удосконалення управління на всіх його рівнях. Контроль є не тільки однією з функцій управління, а й важливим елементом цієї системи, під яким би кутом і в яких би структурних зрізах (функціональних, процедурних, організаційних, технологічних) вона не розглядалась.

Правову основу внутрішнього контролю складають: Міжнародні принципи та інструкції щодо внутрішнього контролю, Міжнародні стандарти аудиту, Міжнародні стандарти фінансової звітності, законодавчі та нормативно-правові акти, положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

У США і Великобританії діють стандарти, що вимагають наявності у компанії ефективної системи внутрішнього контролю. Так, у 1985 році комісія COSO (Комісія Трідвея, The Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission) розробила концепцію інтегрованого керівництва з внутрішнього контролю. Згідно з цією концепцією внутрішній контроль розглядається як процес, що є результатом дій Ради директорів, менеджерів та інших співробітників компанії для забезпечення досягнення поставлених цілей за такими напрямками: ефективність операційної діяльності, достовірність економічної звітності, дотримання відповідного законодавства і норм [7]. Усвідомлення такого розуміння сутності внутрішнього контролю стало причиною розширення обсягів міжнародних принципів та інструкцій щодо внутрішнього контролю. Ключовими серед них є: у США — Інтегрована система внутрішнього контролю, підготовлена Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредвея (COSO); у Великобританії — Інструкції з внутрішнього управління Торнбула, рекомендації Інституту дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу; у ЄС — Декларація Європейського форуму з корпоративного управління щодо управління ризиками і внутрішнього контролю; для банківського сектора — Основа систем внутрішнього контролю в банківських організаціях, підготовлена Базельським комітетом з банківського нагляду.

Трактовка COSO пов'язує внутрішній контроль з розвитком організації, реалізації її стратегічних цілей, підвищенням ефективності діяльності. Принципи COSO передбачають розуміння контролю як комплексної системи, яка охоплює оптимізацію бізнес-процесів, оцінку ризиків, інформаційний обмін і моніторинг, управління організаційною структурою, формування корпоративної культури [7].

Значною мірою зловживання у фінансовому й звітності, що мали місце на світовій арені в 2000 і 2001 рр., привели до появи посиленої законодавчої і регуляторної бази. Прикладами таких законодавчих і регуляторних нововведень є: Акт Сарбейнса-Окслі (SOXs) в США (2002 р.); комбінований кодекс корпоративного управління, виданий Радою з фінансової звітності Великобританії (оснований у червні 2008 р.); 8-ма Директива Закону про компанії в ЄС (2006 р.); Міжнародні стандарти аудиту, зокрема МСА №315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень», що визначає структуру системи елементів та процедури внутрішнього контролю для усунення ризиків бізнесу, які загрожують досягненню цілей суб'єкта господарювання.

В Україні на даний момент не вироблена аналогічна концепція внутрішнього контролю. Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» (ст. 8.) відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій... несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів. Основними законодавчо-нормативними документами щодо організації внутрішнього контролю є Закони України «Про господарські товариства», «Про акціонерні товариства», «Про аудиторську діяльність» та Принципи корпоративного управління.

Організація внутрішнього контролю в Україні повною мірою не відповідає сучасним потребам та інтересам користувачів інформації. Це проявляється, перш за все, у формальному підході до організації внутрішнього контролю. За результатами дослідження практики внутрішнього аудиту встановлено, що тільки 48% компаній мають відділ внутрішнього аудиту, а останні використовують спеціалізовані організації для виконання його функцій. Слід відзначити, що лише 18% компаній мають аудиторські комітети і служба внутрішнього аудиту є неефективною. З опитаних компаній тільки 39% мають відділ внутрішнього контролю як окремий підрозділ їх організації, 54% — задокументовані процедури внутрішнього контролю, 58% застосовують моніторинг і тестування систем внутрішнього контролю, і тільки в 55% компаній існує схвалена звітність внутрішнього контролю.

Також необхідно відзначити як негативний фактор те, що 44% компаній не планують інвестування в поліпшення відповідності між системами внутрішнього контролю і ключовими ризиками. Лише 58% компаній контролюють і тестують відповідність систем внутрішнього контролю встановленим вимогам. За результатами опитування встановлено, що майже три чверті респондентів вважають перевагами ефективної системи внутрішнього контролю більш достовірну фінансову звітність.

Більше половини респондентів визначили ключовими питаннями організації та діяльності служби внутрішнього контролю підвищення його ефективності, результативності, підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів та удосконалення його методології. Майже 38% респондентів вважають важливими визначення можливостей використання інформації, отриманої за допомогою внутрішнього контролю при прийнятті рішень. Хоча більшість компаній звертає увагу на функцію внутрішнього контролю і її ефективність, тільки в 55% компаній існує дієва система внутрішнього контролю. Третина опитаних компаній не планує інвестувати в удосконалення систем внутрішнього контролю протягом майбутніх двох років.

Необхідність формування якісної системи внутрішнього контролю вимагає упорядкування нормативно-правового забезпечення контролю і аналізу економічного потенціалу. Результати дослідження показали, що у сфері внутрішнього контролю в Україні для компаній не існує майже жодних рекомендацій. За результатами опитування українських компаній 77% компаній відповіли «ні» або «не знаю» на питання, чи такі рекомендації існують, 79% не можуть відзначити, чи відповідають рекомендації щодо систем внутрішнього контролю в Україні міжнародним стандартам.

Аналіз чинників, що впливають на стійкий розвиток, та наукових гіпотез дозволив визначити основні групи проблем формування системи внутрішнього контролю в управлінні стійким розвитком підприємств (рис. 1): економічні, нормативно-правові, теоретико-методологічні, організаційні. Це обумовлює необхідність

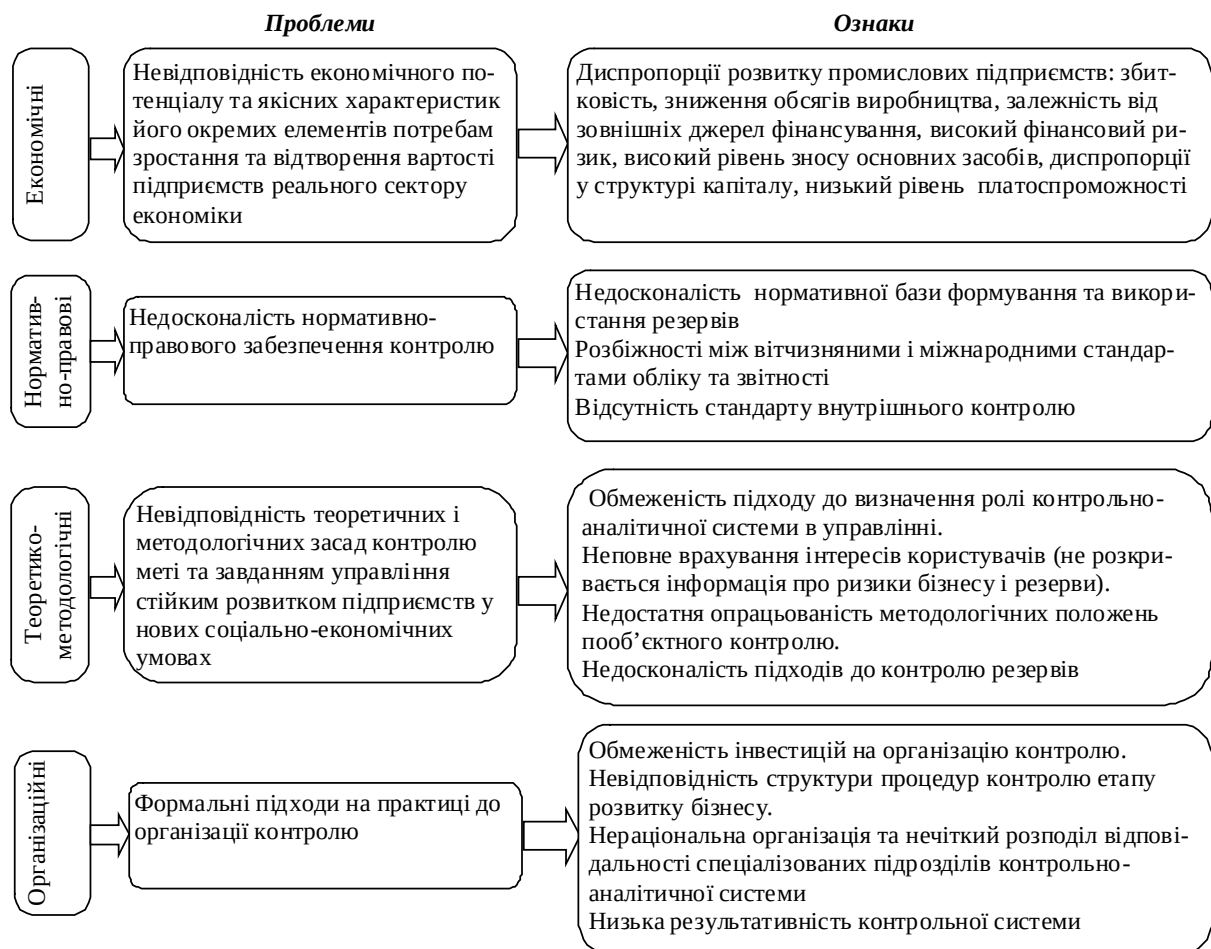


Рис. 1. Типові проблеми організації внутрішнього контролю підприємств (Складено автором)

побудови принципово нового типу системи внутрішнього контролю стійкого розвитку підприємств, здатної своєчасно виявляти резерви, попереджувати загрози ризику та забезпечити якісною інформацією різних користувачів. Насамперед, вона повинна стати засобом забезпечення прав власників і захисту активів. Основними положеннями нової парадигми внутрішнього контролю є: залежність управління стійким розвитком від результативності контролю; орієнтованість на забезпечення інформаційних потреб управління і користувачів; адаптація до змін ринкового середовища; спрямованість на прийняття управлінських рішень щодо забезпечення стійкого розвитку; запобігання ризикам шляхом формування й використання резервів.

Внутрішній контроль слід розглядати як складову системи управління стійким розвитком підприємства, яка полягає у перевірці та моніторингу стану підконтрольного об'єкта та орієнтована на прийняття рішень щодо забезпечення стійкого розвитку за рахунок виявлених і сформованих резервів на покриття втрат від ризиків.

Передумовою розробки методології внутрішнього контролю в управлінні стійким розвитком підприємств є концепція, яка сформована у розрізі наступних пріоритетних напрямів: контроль майнового потенціалу, фінансового потенціалу, потенціалу ефективності (рис. 2). Вона надає системне знання про об'єкт і предмет пізнання шляхом структурування елементів (передумов, методологічного, організаційного забезпечення) та механізму реалізації.

Використання системного підходу для дослідження економічного потенціалу як системи, що охоплює багато елементів, дало можливість виділити об'єкти внутрішнього контролю, які об'єднуються у систему за ознаками — цикл відтворення потенціалу (ресурси, процеси, результати, власний капітал, зобов'язання); групування господарських операцій у бухгалтерському обліку за сферами діяльності підприємства (показники операційної, інвестиційної, фінансової діяльності за різними рівнями управління); досягнення мети та реалізація виконання завдань управління (управлінські рішення).

Пріоритетним напрямом організації контрольно-аналітичної системи є контроль ефективності резервів, який поєднує такі елементи: моніторинг виконання бюджету резервних коштів; контроль використання резервних коштів; аналіз ефективності резервів. Для організації контролю бюджету резервних коштів на покриття втрат від ризиків пропонується скласти внутрішній нормативний документ — «Положення про порядок організації контролю резервних коштів».

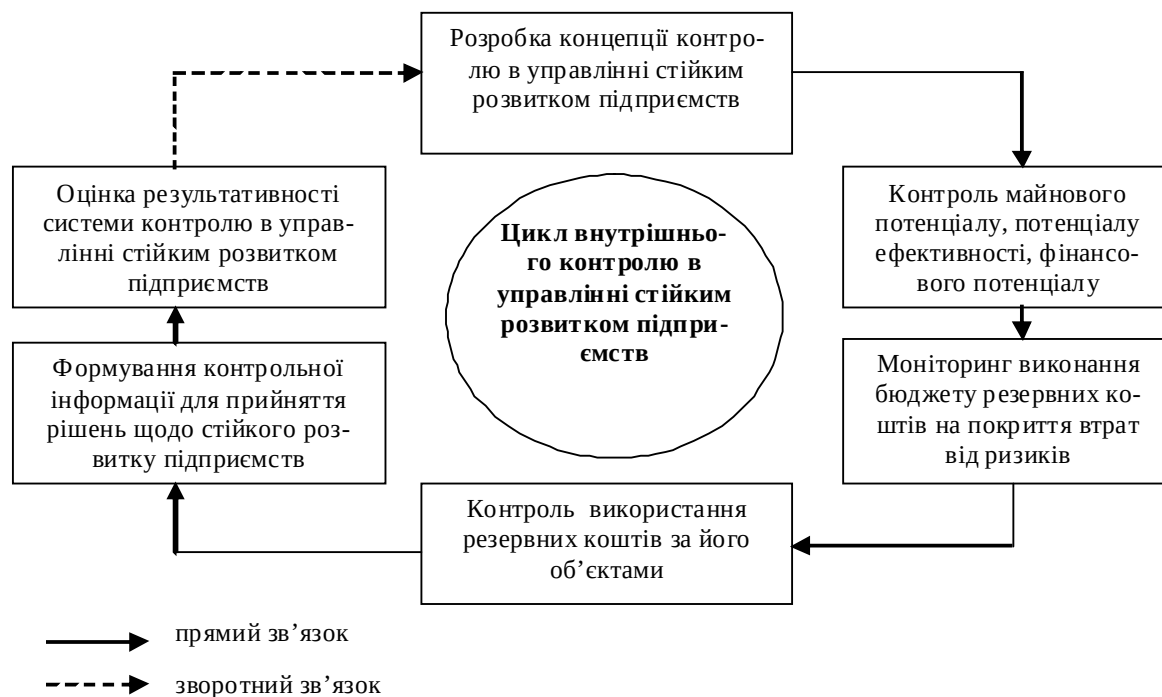


Рис. 2. Цикл внутрішнього контролю в управлінні стійким розвитком підприємств (Складено автором)

Моніторинг виконання бюджету резервних коштів зумовлений необхідністю відстежування ризикових явищ та оцінювання співвідношення втрат економічних вигід, резервів і поточного рівня ризиків підприємств. Процес моніторингу виконання бюджету резервних коштів передбачає три етапи: пооб'єктний моніторинг виконання планових показників за видами резервів для регулювання у звітному періоді втрат від ризиків; ранжирування відхилень за критерієм впливу; моніторинг достатності фінансування резервів для покриття втрат від ризиків. Результати моніторингу використовуються для коригування параметрів бюджету резервних коштів.

Контроль резервних коштів є інструментом перевірки доцільності компенсаційних витрат для покриття втрат від ризиків за рахунок сформованих резервів у розрізі об'єктів і структурних підрозділів. Методика контролю резервних коштів передбачає: перевірку відображення у бухгалтерському обліку і звітності витрат, резервів, формування доходної і витратної частини бюджету резервних коштів; інвентаризацію активів, сформованих за рахунок використання резервних коштів; оцінку ефективності системи компенсаційних витрат. Для вибору об'єкта інвестування зарезервованих коштів в активи запропоновано підхід до контролю співвідношення доходності, ліквідності та ризиків за критеріями корисності та альтернативної ліквідності.

Розвиток методологічних засад контролю на основі нової парадигми, розроблена цілісна концепція, визначені принципи та система показників і критеріїв контролю є основою організаційного забезпечення внутрішнього контролю в управлінні стійким розвитком підприємств. З цієї точки зору розглянемо аргументи на користь зміни організаційних засад внутрішнього контролю в управлінні підприємством.

Перший постулат — методологічні принципи внутрішнього контролю на різних етапах життєвого циклу підприємства орієнтовані на його стійкий розвиток. В сучасному розумінні основні напрями внутрішнього контролю охоплюють директивні, профілактичні, детективні та коригуючі процедури. Така організація контролю необхідна для: забезпечення зв'язку між мотивацією співробітників і стратегічними цілями підприємства; підвищення прозорості бізнесу, забезпечення менеджменту достовірною і повною інформацією в короткі строки; захисту активів і попередження шахрайства, виявлення та виправлення помилок в фінансових документах; зростання вартості підприємства, створення ефективної структури капіталу, підвищення ефективності інвестиційної діяльності; цільового фінансового управління у розрізі продуктів; формування корпоративної культури підприємства.

Подальший розвиток підприємств залежить від ефективності управління структурою капіталу та інвестиційної політики. Тому процедури контролю здійснюються в формі участі спеціалістів по внутрішньому аудиту в робочих групах по придбанню підприємств, формуванню кредитної та інвестиційної політики. Наприкінці життєвого циклу основних продуктів і послуг підприємства виникає потреба в цільовому калькулюванні собівартості, аналізі затрат бізнес-процесів і моніторингу ризиків. Як наслідок, система контролю доповнюється процедурами, пов'язаними з диверсифікацією. На етапі формування корпоративної культури підприємства система контролю доповнюється процедурами кодексу корпоративної поведінки, аудита, конфіденційності, атестації співробітників.

Відсутність одного із блоків процедур контролю, що відносяться до вказаних напрямів, уповільнює процес його розвитку. Так, якщо зосередитися на оптимізації оподаткування і не звертати увагу на забезпечення

прозорості компанії і управлінський облік, то менеджмент не буде мати достовірної інформації, за допомогою якої можна ідентифікувати вплив змін зовнішнього середовища.

Другий постулат полягає в припущенні, що система внутрішнього контролю повинна бути адаптована до змінних умов ринкового середовища. Інтеграція вітчизняної економіки в систему світового господарства призводить до виникнення додаткових ризиків фінансово-господарської діяльності підприємств. Це означає, що контроль є компонентом протиризикового механізму управління та засобом забезпечення прав власників в контексті попередження втрат від ризиків. Йдеться про реалізацію превентивної функції контролю. Оптимізація системи контролю використовується для управління всіма ризиками. Для здійснення контролю ризиків і вибору кращого методу управління необхідно введення внутрішньої звітності про ризики за реквізитами: вид, об'єкт, причини, фактори, метод оцінки, показник, рівень (прийнятний, виправданий, недопустимий), ступінь впливу (ігноруємий, незначний, помірний, суттєвий, критичний), заходи.

Третій постулат стосується спрямованості контролю на прийняття управлінських рішень щодо зміни параметрів управління стійким розвитком та попередження ризиків шляхом формування та використання внутрішніх резервів. Він дає змогу визначити, наскільки управлінські рішення щодо формування цілей, ресурсів і процесів сприятимуть стійкому розвитку. В цьому контексті внутрішній контроль розглядається як практична діяльність суб'єкта контролю, що передуює прийняттю управлінських рішень і слугує їх обґрунтуванню. Відповідно, економічний потенціал підприємства залежить від рішень, а рішення від якості контролю та інформаційного забезпечення.

Четвертий постулат полягає у орієнтованості контролю на забезпечення інформаційних потреб менеджменту і користувачів у якісній інформації щодо стійкого розвитку і резервів. Ця інформація необхідна для регулювання, планування, координації та прийняття управлінських рішень. Вибір форм, методів внутрішнього контролю визначається специфічними завданнями і потребами груп користувачів (суб'єктів) у контрольно-аналітичній інформації: внутрішні (виконавці контрольних дій, менеджери, працівники, ревізійна комісія, служба внутрішнього аудиту, служба внутрішнього контролю, власники, керівництво підприємства) та зовнішні (державні та контролюючі органи, фінансово-кредитні установи, контрагенти, інвестори).

П'ятий постулат — відповідність технології процедур внутрішнього контролю його цілям. Це досягається, по-перше, використанням сучасних методів фінансового аналізу для виявлення відхилень від нормативних значень фінансових показників та резервів стійкого розвитку, по-друге, узгодженням технології бюджетування і контролю та складанням бюджету резервних коштів.

Запропонована методологія контролю стійкого розвитку підприємств відрізняється предметною сферою, розмежуванням об'єктів, показників і критеріїв відповідно до об'єктно-орієнтованого підходу; методичним забезпеченням в частині використання моделей обліку та контролю і спеціальних методів і процедур контролю (директивних, профілактичних, детективних та коригуючих); організаційним забезпеченням контролю за стадіями (початковою, функціональною, результативною, інспекційною) та видами (попереднім, поточним, ретроспективним).

ВИСНОВКИ

Аналіз теорії, методології та практики внутрішнього контролю свідчить, що його організація не відповідає завданням і потребам управління стійким розвитком підприємств. Запропонована методологія внутрішнього контролю в управлінні стійким розвитком підприємств містить нову схему пояснення механізму контролю на основі визначених постулатів. Авторське визначення поняття «внутрішній контроль» сформульовано в категоріях теорії систем відповідно до його місця в системі управління стійким розвитком підприємств. Сформульовані принципи (орієнтованості на вимоги стандартів COSO, інформаційної прозорості, регламентації та моніторингу) у взаємодії з принципами бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аналізу є основою розробки стандарту внутрішнього контролю в управлінні стійким розвитком підприємств. Пріоритетним напрямом контролю є виявлення та оцінка резервів на покриття втрат від ризиків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Аналіз і контроль в системі управління капіталом підприємства / [Є.В. Мних, А.Д. Бутко, О.Ю. Большакова, Г.О. Кравченко, Г.І. Никонович; ред. проф. Є.В. Мних]. — К.: КНТЕУ, 2005. — 232 с.
2. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: моногр. / Н.Г. Виговська. — Житомир: ЖДТУ, 2008. — 532 с.
3. Костирко Р.О. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія та організація: моногр. / Р.О. Костирко. — Луганськ: СНУ ім. В. Даля, 2010. — 728 с.
4. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства — системний підхід до розвитку: моногр. / В.Ф. Максимова. — К.: АВРІО, 2005. — 262 с.
5. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: моногр. / Л.В. Нападовська. — Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. — 224 с.
6. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: моногр. / В.П. Пантелеев; Державна академія статистики, обліку та аудиту. — К.: ДП «Інформ.-аналіт. агенство», 2008. — 491 с.
7. COSO: International Control — Integrated Framework. 1992. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.cpa2biz.com/AST/Main/CPA2BIZ_Primary/InternalControls/COSO.

Стаття надійшла до редакції 12 квітня 2013 року