

## ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВА: МЕТОДОЛОГІЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

*Розкрито методологічне забезпечення внутрішнього контролю в системі управління на новій парадигмі: концептуальна модель внутрішнього контролю, принципи, базові концепції, наукові підходи та ключові показники за ієрархічними рівнями внутрішнього контролю. Конкретизовано об'єкти та показники внутрішнього контролю у відповідності з потребами управління*

**Постановка проблеми.** Невизначеність та динамічність ринкового середовища, посилення конкуренції, концентрація капіталу ускладнюють управління діяльністю підприємств та посилюють ризик. Важливе значення в формуванні протиризикового механізму має ефективна система внутрішнього контролю, здатної попереджувати негативні тенденції, корегувати методи управління та зменшувати ризики можливого банкрутства. Сучасна система внутрішнього контролю є недосконалою і тому не може задовольнити потреби корпоративного управління в якісній та достовірній інформації та не сприяє подоланню конфлікту інформаційної асиметрії. Необхідність подальшого розвитку внутрішнього контролю на новій парадигмі посилюється також наявністю збиткових підприємств в Україні – 45,9 % у 2009 році [6], структурними змінами елементів управління та потребами в багатоаспектному аналізі управлінських рішень.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Розкриттю питань внутрішнього контролю приділяється значна увага зарубіжних і вітчизняних вчених. Серед вітчизняних вчених вагомий внесок у розвиток теоретичних основ внутрішнього контролю зробили Чумаченко М.Г., Шевчук В.О., Бутинець Ф.Ф., Малуго Н.М., Калюга Є.В., Сухарева Л.О., Валуєв Б.І., Максимова В.Ф., Мних Є.В., Кужельний Н.В., Пушкар М.С., Сопко В.В., Виговська Н.Г., Пантелеев В.П. Проте результати дослідження свідчать про неоднозначність підходів до методологічного та організаційного забезпечення внутрішнього контролю в системі управління. Недостатньо дослідженими залишаються питання з розробки цілісної концепції внутрішнього контролю в системі управління та конкретизація його об'єктів і показників.

**Метою статті** є розвиток методологічного забезпечення внутрішнього контролю в системі управління: розробка концептуальної моделі, визначення базових концепцій, принципів, об'єктів та показників внутрішнього контролю.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Виходячи з головної мети управління – відтворення вартості, зміна парадигми внутрішнього контролю в системі управління ґрунтується на таких положеннях:

По-перше, система повинна бути гнучкою та відповідати змінам, які відбуваються в ринкових умовах господарювання, оскільки прорахунки в системі контролю призводять до втрат.

По-друге, використання в якості теоретичної основи внутрішнього контролю концепцій координації та цінностей. Це розширює функції контролю шляхом побудови такої системи внутрішнього контролю, за допомогою якої можна простежити ланцюжок створення доданої вартості на різних сегментах виробничої системи. Тобто система внутрішнього контролю повинна бути зорієнтована на формування контрольної оцінки інформації для прийняття управлінських рішень;

По-третє, необхідно узгодити принципи внутрішнього контролю з принципами корпоративного управління. Співставлення принципів корпоративного управління з принципами внутрішнього контролю показує, що принципи корпоративного управління не в повній мірі відповідають потребам внутрішнього контролю і нечітко розмежують функціональні обов'язки органів, які здійснюють внутрішній контроль. Фундаментальні принципи внутрішнього контролю, які детально розглянуті в економічній літературі [1, с. 84; 3, с. 196-202; 5, с. 61; 12, с. 60], також не повністю враховують специфіку фінансово-господарської діяльності підприємств корпоративного типу. Виходячи з цього фундаментальні принципи організації внутрішнього контролю доповнено такими принципами: гнучкості, передбачення прийняття управлінських рішень, стратегічної спрямованості, ієрархічності, участі менеджерів в процесі контролю, неперервності, координації, синергічності.

По-четверте, керівництво компанії повинне встановити статус служби внутрішнього контролю, забезпечуючи їй повну підтримку на найвищому рівні. Мотивацією внутрішнього контролю є вирішення конфлікту інформаційної асиметрії та забезпечення балансу інтересів різних учасників економічних відносин.

Методологічним базисом внутрішнього контролю є концептуальна модель (рис. 1), яка охоплює такі аспекти: позиціонування контролю в системі управління, концептуальна система контролю, методично-організаційне забезпечення контролю в контексті визначених пріоритетних завдань, синтез методології, методики і організації контролю.

Новий зміст контролю полягає у наступному:

- 1) визначення концептуальних засад контролю на основі системного використання наукових підходів: системного, цільового, об'єктно-орієнтованого, сценарного;
- 2) об'єктно-орієнтований підхід до технології, визначення об'єктів, системи показників та критеріїв контролю;
- 3) визначення ключових напрямів контролю у відповідності з пріоритетними завданнями формування протиризикового механізму управління: контроль майнового потенціалу, потенціалу ефективності, потенціалу платоспроможності та фінансового потенціалу;
- 4) механізм реалізації результатів контролю для прийняття управлінських рішень щодо формування та використання резервів та зміни параметрів управління у форматі бюджетів;
- 5) розвиток методичного забезпечення контролю шляхом використання облікових моделей та сукупності аналітичних методів і методів моделювання.

Цільова функція внутрішнього контролю підпорядкована досягненню головної мети управління – забезпечення збереження та відтворення вартості підприємства.

З погляду методології предмет внутрішнього контролю відображає його об'єкт, а об'єкт є своєрідним "середовищем" інформації як предмета перевірки. Тобто предметом внутрішнього контролю є інформація щодо об'єкту контролю, а об'єкт контролю – носій цієї інформації.

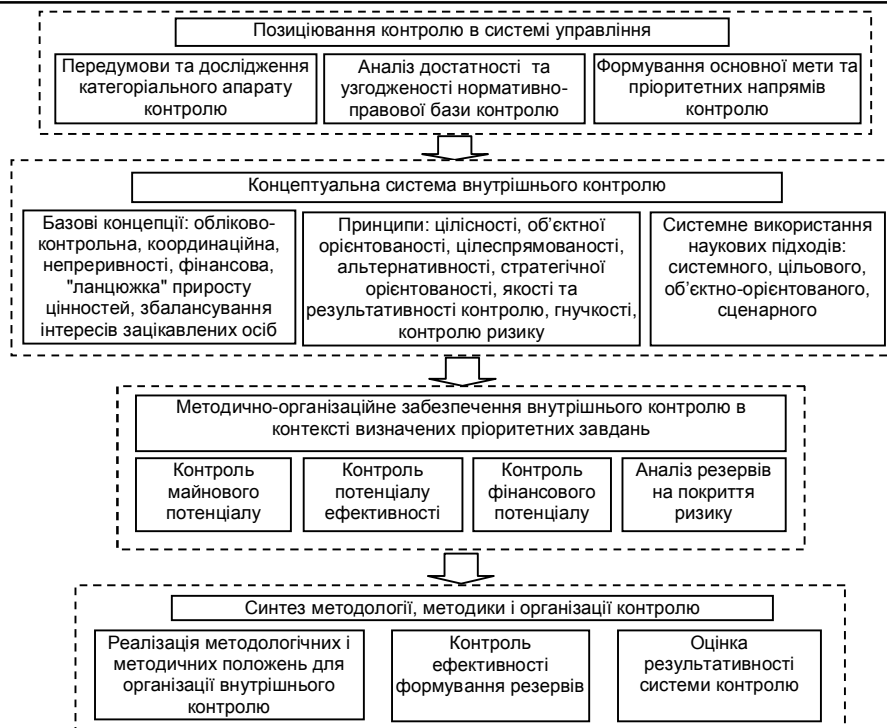


Рис. 1. Концептуальна модель системи контролю в формуванні проти ризикового механізму управління

Позиція автора даного дослідження полягає у наступному. Внутрішній контроль реалізує систематичний взаємозв'язок між стратегією, ресурсами і процесами підприємства. Оскільки корпоративне управління охоплює всі економічні процеси та виробничу діяльність, тому в даному дослідженні виділено три взаємопов'язані групи об'єктів внутрішнього контролю: ресурси, процеси, результати.

Вхідною інформацією є показники, що відображають ресурси та майно підприємства, що були придбані, є в наявності, за результатами використання яких підприємство має отримати прибуток. Вихідна інформація внутрішнього контролю об'єднує контрольну-оцінну інформацію щодо використання ресурсів, витрат та доходів підприємства. Аргументами на користь такої думки є наступні міркування. По-перше, вибір об'єктів контролю визначається концепцією вартості капіталу.

По-друге, основною ланкою запропонованої класифікації об'єктів внутрішнього контролю, є видова ознака розподілу контролю в залежності від його цілей і завдань, у відповідності з якими формується персональна відповідальність посадових і відповідальних осіб, фахівців і виконавців щодо прийняття управлінських рішень.

По-третє, об'єкти взаємозалежні і впливають на вибір структури показників контролю. Визначені об'єкти контролю одночасно є і об'єктами управління, що підтверджується спрямованістю управлінської і контрольної діяльності на той же самий об'єкт. Управлінська діяльність спрямована на досягнення об'єктом управління поставленої мети, контрольна діяльність – на забезпечення такого стану і поведінки цього ж об'єкта управління, що дозволяють досягти поставленої мети. Співвідношення між управлінням і контролем – це співвідношення між цілим і частиною. Ця обставина ще раз підкреслює об'єктивну обумовленість функції контролю, її органічний зв'язок з іншими функціями управління.

По-четверте, класифікація об'єктів внутрішнього контролю повинна враховувати взаємозв'язок матеріально-речовинного і людського факторів та базуватися на концепції "управління за цілями".

Перша група об'єктів внутрішнього контролю (ресурси) – об'єднує необоротні і оборотні активи, які втілюють майбутню економічну вигоду і контролюються. Компанії повинні контролювати види

діяльності, пов'язані з оборотним капіталом, щоб мати необхідні засоби для реінвестування або повернення їх акціонерам в потрібний момент.

Друга група об'єктів внутрішнього контролю – процеси. Процес – це організована робота, яка призначена для трансформації вхідних ресурсів у попередньо визначений вихідний результат. В даному дослідженні основна увага приділяється виробничим процесам, де основним об'єктом внутрішнього контролю є витрати, які відображають використання ресурсів.

Третя група об'єктів внутрішнього контролю – результати, які є індикатором потенціалів доходності, ефективності, фінансової стійкості та відтворення вартості підприємства.

Пріоритетні завдання внутрішнього контролю визначаються у відповідності з цілями та напрямками контролю. В даному дослідженні в якості пріоритетних завдань внутрішнього контролю визначено: внутрішній контроль матеріальних активів; внутрішній контроль грошових потоків; внутрішній контроль витрат та доходів; формування системи внутрішнього контролю для прийняття управлінських рішень.

Методологічне забезпечення об'єднує базові концепції, наукові підходи та принципи внутрішнього контролю. Базовими концепціями контролю економічного потенціалу підприємства є: обліково-контрольна – використовується для контролю витрат та результатів за центрами відповідальності, видами діяльності, продуктами та перевірки дотримання законодавства при здійсненні господарських операцій; координаційна – забезпечує координацію управлінських рішень та корегування планів на основі контрольної інформації; неперервності – придатна для контролю поточних і перспективних резервів економічного потенціалу та прогнозування майбутньої господарської діяльності та ґрунтується на допущенні про безперервність діяльності підприємства [7]; фінансова – використовується на етапі контролю резервів відтворення вартості за видами діяльності та оцінки ризику підприємницької діяльності [8; 12]; "ланцюжка" приросту цінностей – найбільш придатна для оцінювання вартісноутворюючих чинників та здійснення контролю резервів ефективності за видами діяльності [11]; збалансування інтересів зацікавлених осіб – використовується для вирішення конфлікту інформаційної асиметрії шляхом формування інформації для потреб різних користувачів.

Дієвість внутрішнього контролю забезпечується використанням наукових підходів: 1) комплексний підхід – на етапі формування моделі внутрішнього контролю; 2) системний – при формуванні системи внутрішнього контролю, що передбачає використання інструментарію інших наук: планування, бухгалтерського обліку, економічного аналізу, статистики, управлінського обліку; 3) функціональний – для дослідження внутрішнього контролю як функції управління, що забезпечує зворотній зв'язок; 4) об'єктно-орієнтований – при організації пооб'єктного внутрішнього контролю та розробці його процедур за видами діяльності; 5) сценарний – для розробки множини сценарних варіантів економічного розвитку підприємства при заданих умовах та обмеженнях в сферах постачання, виробництва та збуту продукції, що залежать від стратегії економічного розвитку підприємства.

Перегляд цільових векторів управління повинен здійснюватися на підставі використання результатів внутрішнього контролю. Концепція вартості і основні постулати її реалізації в рамках управління обумовлює упорядкування інформації шляхом чіткого визначення ієрархії контрольних показників за чотирма рівнями:

*перший рівень* – показник вартості підприємства;

*другий рівень* – групи показників за об'єктами внутрішнього контролю: ресурсів, процесів та результатів.

Перша група показників характеризує ресурсний потенціал з позицій розгляду стійкості функціонування господарюючого суб'єкта. Будь-який господарюючий суб'єкт повинен прагнути до стану, коли коефіцієнти використання фінансових ресурсів наближаються до одиниці.

Показники другої групи необхідні для оцінки витрат на виробництво продукції, робіт, послуг та прибутковості за рівнями сегменту ринку, покупця, замовлення.

Показники третьої групи (грошові потоки, фінансові результати, вартісна оцінка, фінансовий стан) характеризують кінцеві результати операційної діяльності господарюючого суб'єкта і його центрів відповідальності.

*третій рівень* – показники, згруповані за критеріями внутрішнього контролю: ресурсовіддача, оборотність, продуктивність, платоспроможність, прибутковість, витрати, грошові потоки, фінансові результати, вартісна оцінка, фінансовий стан;

*четвертий рівень* – ключові узагальнюючі та часткові контрольні показники, які складають групи попереднього рівня.

Формування якісної системи внутрішнього контролю об'єднує такі складові: методично-організаційне забезпечення внутрішнього контролю; узагальнення контрольної-аналітичної інформації для прийняття управлінських рішень; оцінка якості та результативності внутрішнього контролю.

Методично-організаційне забезпечення організації внутрішнього контролю об'єднує: програму внутрішнього контролю, методи та процедури внутрішнього контролю.

Вибір методів внутрішнього контролю здійснюється у відповідності з характером підконтрольного об'єкта та залежить від цілей та завдань контролю. Оскільки кожний з об'єктів внутрішнього контролю має свої відмінності, для здійснення внутрішнього контролю та узагальнення контрольної-оцінної інформації за його результатами необхідно застосовувати відповідні методи. У процесі внутрішнього контролю в залежності від його цілей та завдань необхідно переходити від одного до іншого методу або змінювати порядок використання тих чи інших дій, що складають метод або методичний прийом внутрішнього контролю. В даному дослідженні для цілей внутрішнього контролю пропонується віддати перевагу використанню аналітичних, статистичних методів, прогнозування та моделювання.

Виходом системи внутрішнього контролю є результат контролю у вигляді формування інформації у відповідності з метою управління та потребами різних користувачів. Пропонований підхід до формування контрольної-оцінної інформації представлено послідовністю чотирьох блоків: 1) побудова інтегральної моделі інформаційного забезпечення; 2) моделювання процесу інформаційного забезпечення; 3) формування і модифікація контрольної-оцінної інформації для розробки бюджетів резервних коштів на покриття ризику; 4) узагальнення контрольної-оцінної інформації для прийняття та координації управлінських рішень.

Ефективність системи внутрішнього контролю оцінюється на основі результативності досягнення стратегічних і тактичних цілей управління.

#### **Висновки та перспективи подальших досліджень.**

Дослідження сучасних теоретичних надбань в сфері внутрішнього контролю та використання системного підходу дозволило вирішити ряд завдань щодо методологічного забезпечення внутрішнього контролю в системі управління: 1) конкретизувати принципи внутрішнього контролю у відповідності з принципами корпоративного управління; 2) побудувати концептуальну модель внутрішнього контролю в формуванні протиризикового механізму управління, що розкриває цілісну концепцію, пріоритетні напрями, зміст методологічного, методичного та організаційного забезпечення та реалізацію його результатів; 3) структурувати об'єкти та показники внутрішнього контролю в залежності від підцілей і завдань управління.

Подальших досліджень потребують проблемні питання з організаційного забезпечення внутрішнього контролю та модифікації контрольної-оцінної інформації для потреб управління.

#### **Список використаної літератури:**

1. *Аренс А., Лоббек Дж.* Аудит: Пер. с англ.; Гл. редактор сериї проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.: ил. 2. *Бурцев В.В.* Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. – М.: Экзамен, 2000. – 320 с. 3. *Вигоевська Н.Г.* Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с. 4. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [моногр.] / Пантелєв В.П.; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП "Інформ.-аналіт. Агентство", 2008. – 491 с. 5. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия / Б.И. Валуев, Л.П. Горлова, Е.Л. Зернов и др. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 224 с: ил. 6. Офіційний сайт міністерства статистики України – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2009/fin/fin\\_rez/fr\\_ed/fr\\_ed\\_wfr\\_ed\\_1208\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2009/fin/fin_rez/fr_ed/fr_ed_wfr_ed_1208_u.htm). 7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87. 8. *Рикардо Д.* Начала политической экономии: Пер с англ.– М.: Политиздат, 1995. – Т. 2. –392 с. 9. *Хан Д.* Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем./ Под. ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с. 10. *Шевчук В.А.* Контроль хозяйственных систем в обществе с переходной экономикой (проблемы теории, организации, методологии): Монография. – К., 1998. – 371 с. 11. *Porter M.* Competitive Strategy. Techniques for Analyzing Industries and Competitors. N.Y.: The Free Press, 1980. 12. *Stern J.M., Shiely J.S.* The EVA challenge. Implementing value added change in an organization. – N.Y.: John Wiley and Sons, 2001. – 240 p.

КОСТИРКО Руслан Олександрович – кандидат економічних наук, доцент, докторант Державної академії статистики, обліку та аудиту