

УДК 65.012.7

## ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПРОБЛЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРИСТВ

*Бардаш С.В., к.е.н., доцент*

*Київський національний торговельно-економічний університет*

*Investigated the existence of unprofitable enterprises and the connection of its unprofitableness with the practice of management subjects internal supervision.*

*Determined the directions of the organizational improvement and realization of its inner checkup.*

*Исследованы причины возникновения убыточных предприятий и связь их убыточности с практикой внутреннего контроля субъектов хозяйствования. Определены направления усовершенствования организации и проведения внутреннего контроля.*

**Вступ.** Однією з головних проблем удосконалення діяльності суб'єктів господарювання різних секторів економіки є налагодження ефективної системи управління, яка розв'язується у площині здійснення низки заходів, у складі яких чільне місце займають впровадження передових методик управління, оптимізація організаційно-управлінської структури, впровадження інноваційних технологій, комп'ютеризація процесу управління, упровадження ризик-менеджменту, діагностування та прогнозування господарської діяльності. Разом з тим, залишається повністю незадіяним найбільш дієвий захід підвищення ефективності управління – налагодження системи внутрішнього контролю, результати функціонування якої є основою та індикатором ефективності впровадження усіх вище зазначених заходів.

**Постановка задачі.** Серед останніх наукових публікацій варто виділити монографії Виговської Н.Г., Корінко М.Д., Максимової В.Ф., Пантелеєва В.П., Сухаревої Л.О., Бурцева В.В., а також інших вітчизняних та російських науковців, у яких було розглянуто причини незадовільного стану внутрішнього контролю суб'єктів господарювання. Зокрема, автори робіт [1, 2, 3, 4] зазначають, що неналежна організація та проведення внутрішнього контролю є головною причиною наявності великої частки збиткових підприємств. Однак доведеність даного твердження є суперечливою та й першопричини недоліків існуючої практики залишаються майже недослідженими. У зв'язку з цим, головними завданнями дослідження є ідентифікація та оцінка впливу факторів на збитковість підприємств, встановлення зв'язку між збитковістю та станом внутрішнього контролю, а також визначення шляхів удосконалення внутрішнього контролю.

**Результати.** Окрім впливу світової фінансової кризи, який, згідно статистичних даних почав проявлятися у 2008 р., на збільшення частки збиткових підприємств спостерігається й вплив низки внутрішніх постійно діючих факторів. Зокрема, до основних причин збитковості суб'єктів господарювання слід віднести: низьку конкурентоспроможність, яка обумовлена неналежною якістю готової продукції, робіт, послуг, що суттєво зменшує частку ринку збуту виробника; відсутність вільних обігових коштів, що суттєво зменшує маневреність суб'єкта господарювання на сировинному ринку, а також ринку інноваційних технологій; велику зношеність інвентарних необоротних активів, що не дозволяє своєчасно виконувати договірні зобов'язання, або є причиною відмови від замовлень, виконання яких є технологічно складним.

Також, до головних причин існування достатньо великої частки збиткових суб'єктів господарювання слід віднести те, що у більшості керівників суб'єктів господарювання відсутня фахова освіта. Про високій ступінь вірогідності даної тези свідчить проведене порівняння показників випуску студентів навчальних закладів 3-4 рівня акредитації за напрямом «менеджмент» та кількості суб'єктів ЄДРПОУ. Так, на підставі методу непрямого розрахунку, у межах якого враховані дані про вищі навчальні заклади III – IV рівнів акредитації за 1996-2008 рр. [5], а також те, що приблизно 70% закладів проводили підготовку менеджерів при середньому обсязі ліцензованого набору у 150 місць денної та заочної форм навчання разом, встановлено, що протягом 1997/1998 – 2007/2008 н. р. було випущено біля 401550 менеджерів. Разом з тим, кількість суб'єктів ЄДРПОУ у 2008 р. збільшилася у порівнянні з 1997 р. на 613202 суб'єкта. Порівняння випуску менеджерів та приросту кількості суб'єктів ЄДРПОУ свідчить, що, як мінімум 211652 суб'єкта ЄДРПОУ, створених за зазначений період, очолювали керівники без належної освіти.

Наступною причиною зростання частки збиткових підприємств, зокрема господарських товариств приватної форми власності, слід вважати неефективне стратегічне та оперативне управління. Так на підставі спеціально проведеного дослідження 80-ти господарських товариств Київської, Донецької, Черкаської, Харківської, Одеської, Львівської, Дніпропетровської, Полтавської областей та м. Києва, що займаються різними видами економічної діяльності встановлена низка суттєвих недоліків у корпоративному управлінні, зокрема:

1) на 13 або на 19% з 68 акціонерних товариств (надалі АТ) у 2008 р. загальні збори акціонерів не проводилися. З 55 підприємств лише у 8 загальні збори протягом року були проведені 2 і більше раз та лише на 11-х підприємствах були проведені позачергові загальні збори;

2) з 61 АТ, у яких створені спостережні (наглядові) ради тільки 4, або 7% мають комітети у складі спостережних рад ;

3) на 11 АТ або 18% протягом 2006-2008 рр. засідання спостережної ради взагалі не проводилися.

Разом з тим, в умовах існування недоліків корпоративного управління лише 6 АТ або 9% звернулося до консалтингових компаній за одержанням платних послуг з питань корпоративного управління або фінансового менеджменту.

За результатами проведеного дослідження встановлені суттєві недоліки в організації та проведенні, як контролю власника (загальних зборів), так і органу оперативного управління (правління АТ/дирекції ТОВ). Зокрема, було встановлено, що:

1) на 9 підприємствах (з них 5 ТОВ), що складає 11% не створені ревізійні комісії, або відсутня посада ревізора, що є порушенням Закону України «Про господарські товариства»;

2) на 28 підприємствах, що складає 39% від господарських товариств, де створені ревізійні комісії або існує посада ревізора, відсутнє положення Про ревізійну комісію / регламент діяльності ревізора;

3) на 9 господарських товариствах, що складає 13% від товариств, де створені ревізійні комісії або існує посада ревізора, засідання ревізійних комісій не проводилися;

4) лише на 39 підприємствах, або 55% господарських товариств перевірки проводилися з власної ініціативи ревізійної комісії. В інших випадках перевірки проводилися ревізійною

комісією: з ініціативи спостережної ради (на 6 АТ); як з ініціативи спостережної ради, так і правління (на 2 АТ); з ініціативи правління (на 3 АТ); зі спільної ініціативи з спостережною радою (на 1 АТ). І лише на 4 підприємствах або 6% господарських товариств такі перевірки, як і передбачається чинними законодавчими актами, було проведено з ініціативи загальних зборів.

Зазначені недоліки в корпоративному управлінні, а відповідно й в організації та проведенні контролю обумовили те, що у 2008 р. 39 підприємств сплатило від 1 до 13 штрафів. З урахуванням розмірів сплачених штрафних санкцій підприємствами у 2008 р. їх загальний обсяг склав 13722261,7 грн. Слід також зазначити, що з 80-ти підприємств 15 не виконали укладені контракти, а 23 підприємства виступають стороною судового процесу по 83 судових справах. Отже, слід констатувати, що на досліджених підприємствах контроль власника та контроль органу оперативного управління організований з суттєвими порушеннями, а внутрішній контроль неорганізований та не проводиться.

Існуючий рівень корпоративного управління, а також встановлені недоліки в організації, як контролю власника, так і контролю керівника суттєво вплинули на фінансові результати діяльності господарських товариств. З 80-ти досліджених підприємств 48 або 60% завершило 2008 рік з чистими збитками. З метою встановлення впливу стану корпоративного управління, а також організації та проведення контролю на фінансові результати діяльності досліджених підприємств, останні розподілені на шість груп, які окрім одержаного абсолютного показника відображають тенденцію його зміни, зокрема: 1 група – 10 підприємств, у яких чистий прибуток на 31.12.2008 р. збільшився у порівнянні з чистим прибутком на 31.12.2007 р.; 2. група – 17 підприємств, у яких чистий прибуток на 31.12.2008 р. зменшився у порівнянні з чистим прибутком на 31.12.2007 р.; 3 група – 5 підприємств, у яких на 31.12.2008 р. одержано чистий прибуток, хоча на 31.12.2007 р. встановлені чисті збитки; 4 група – 22 підприємства, у яких на 31.12.2008 р. одержано чисті збитки, хоча на 31.12.2007 р. був чистий прибуток; 5 група – 6 підприємств, у яких обсяг чистих збитків на 31.12.2008 р є менший за обсяг чистих збитків на 31.12.2007 р.; 6 група – 20 підприємств, у яких обсяг чистих збитків на 31.12.2008 р є більшим за обсяг чистих збитків на 31.12.2007 р..

Дослідження за групами підприємств свідчить, що прямого взаємозв'язку між показниками корпоративного управління та організації контролю власника й органу оперативного управління та чистим прибутком / чистим збитком не існує. (рис. 1).

Відсутність взаємозв'язку доводить і розрахунок коефіцієнтів розподілу порушень за групами підприємств:

$$K_{ni} = \sum Pi / Qi, \quad (1)$$

де:  $\sum Pi$  – сума порушень за  $i$ -ою групою;

$Qi$  – кількість підприємств  $i$ -ої групи;

$K_{ni}$  – коефіцієнт порушень  $i$ -ої групи.

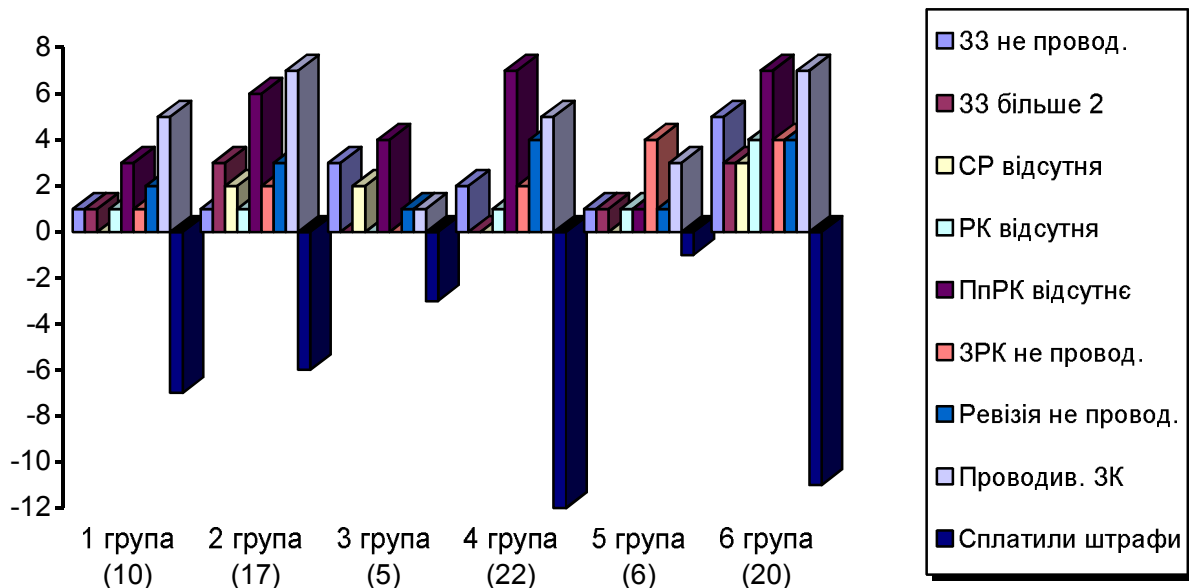
Якість контролю власника та керівника можна визначити шляхом розрахунку коефіцієнту спроможності контролю власника та органу оперативного управління виявляти порушення за формулою:

$$K_{впвкі} = 1 - \sum Q_{свкі} / Q_{ni}, \quad (2)$$

де:  $\sum Q_{свкі}$  – кількість порушень, встановлених органами державного контролю у  $i$ -ої групи підприємств;

$Q_{ni}$  – кількість підприємств  $i$ -ої групи;

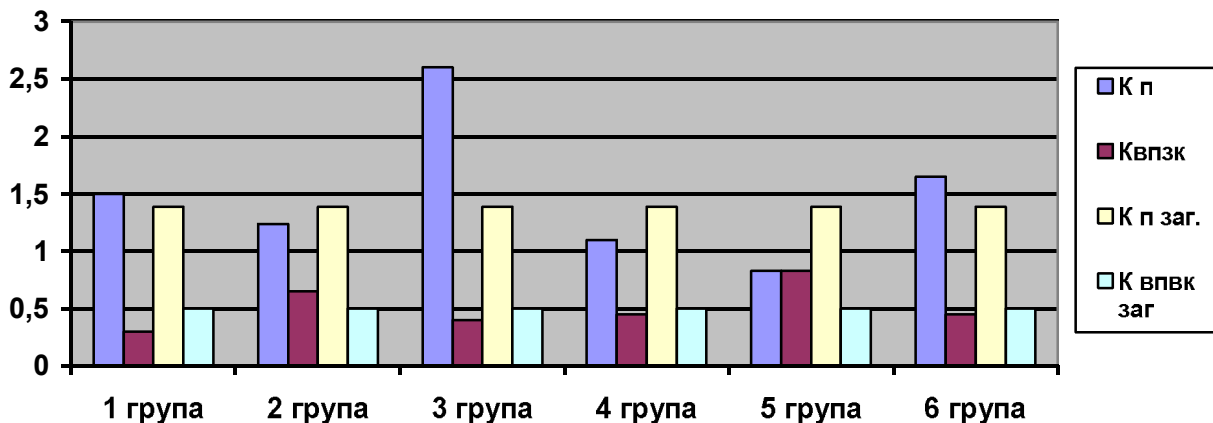
$K_{впвкі}$  – коефіцієнт виявлення порушень внутрішнім контролем  $i$ -ої групи підприємств.



Пояснення скорочень: 33 – збори засновників; СР – спостережна рада; РК – ревізійна комісія; ПпРК – Положення про ревізійну комісію; ЗРК – засідання ревізійної комісії, ЗК – зовнішній контроль

**Рис. 1. Діаграма окремих показників стану корпоративного управління, організації та проведення контролю за групами товариств**

Результати розрахунку зазначених коефіцієнтів відображені на рис. 2.



**Рис. 2. Коефіцієнти порушень та спроможності внутрішнього контролю виявляти порушення за групами підприємств**

Дані рис.2 свідчать про відсутність прямого взаємозв'язку між якістю корпоративного управління, рівнем організації контролю власника та органу оперативного управління та фінансовими результатами, адже найвищий коефіцієнт порушень спостерігається у третій групі підприємств, яка має позитивні результати. Розрахований коефіцієнт розподілу порушень по генеральній сукупності (*К п заг.*), якій склав 1,3875, засвідчив факт існування суттєвих недоліків у першій (1,5), третій (2,6) та шостій (1,65) групах підприємств.

Дані рис. 2 також свідчать про достатньо низький рівень спроможності внутрішнього контролю встановлювати порушення. Розрахований коефіцієнт встановлення порушень власником / виконавчим органом управління для товариства по генеральній сукупності (*K втк заг*), який склав 0,5, засвідчив факт неякісного контролю у першій (0,3), третій (0,4), четвертій (0,45), шостій (0,45) групах.

В цілому, найкращі показники має п'ята група підприємств, які є збитковими, проте рівень чистого збитку за 2008 р є меншим за розмір чистого збитку 2007 р., що свідчить про поступове поліпшення фінансового стану підприємства.

**Висновки.** Дослідження діяльності господарських товариств свідчить, що збитковість підприємств обумовлена не тільки зовнішніми та внутрішніми факторами чинного бізнес-середовища, а й неналежним рівнем корпоративного управління, недотриманням норм організації та здійснення управління товариствами, що, у свою чергу, пов'язано з відсутністю професійної підготовки керівників. Високий рівень збитковості також залежить від існування суттєвих недоліків в організації та проведенні контролю, як органом стратегічного управління, так і органом оперативного управління. Усунення встановленого недоліку, - зниження частки збиткових підприємств може бути здійснено за рахунок упровадження систем внутрішнього контролю на засадах визначення об'єктів внутрішнього контролю, встановлення локальних норм функціонування об'єктів управління / контролю, а також стандартизації на підставі науково-обґрунтованих принципів внутрішнього контролю.

#### Список використаної літератури

1. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : [монографія] / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
2. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: [моногр.] / М.Д. Корінько – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2007. – 395 с.
3. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку: [монографія] / В.Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2005. – 264 с.
4. Пантелеєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [моногр.] / В.П. Пантелеєв ; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. – 491 с.
5. Статистичний щорічник України за 2008 рік. [За ред. О.Г. Осауленка]. К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2009. – 566 с.

УДК 657.471

## МОДЕЛЬ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

*К.В. Безверхий, аспірант кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК  
ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана»*

*In the article is found the essence of the modeling process during the internal control of indirect costs of industrial enterprises. Developed and proposed to introduce a model of the internal control of indirect costs on the domestic industrial enterprises.*

*В статті виявлена суть процесу моделювання при проведенні внутрішньогосподарського контролю косвенних расходов промислових підприємств. Розроблено і пропонується впровадити модель проведення внутрішньогосподарського контролю косвенних расходов на вітчизняних промислових підприємствах.*

**Вступ.** Моделювання та розробка моделей відіграють значну роль в духовній, культурній та практичній діяльності суспільства. Тому закономірно, що однією зі складових методологій внутрішньогосподарського контролю є побудова і використання моделей.