

– 295 с. 11. Технологии кадрового менеджмента / Мишурова И. В., Крюков С. В., Жуков Д. В. и др. – М. : Март, 2004. – 362 с. 12. Цветаев В. М. Кадровый менеджмент : учебник / В. М. Цветаев. – М.: Проспект, 2004. – 159 с.

Стаття надійшла до редакції  
14.10.2010 р.

УДК 657.633

Шульга Н. М.

## РОЗРОБКА ПРОПОЗИЦІЙ ЩОДО ВИЗНАЧЕННЯ ПРІОРИТЕТНИХ НАПРЯМІВ МОДИФІКАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

*Анотація.* Обґрунтовано необхідність та сутність модифікації внутрішнього фінансового контролю, визначено складові процесу модифікації. Узагальнено напрями модифікації та проаналізовано, які з них є пріоритетними у сучасних умовах господарювання.

*Аннотация.* Обоснована необходимость и сущность модификации внутреннего финансового контроля, определены составляющие процесса модификации. Обобщены направления модификации и проанализировано, какие из них являются приоритетными в современных условиях хозяйствования.

*Annotation.* A necessity and essence of modification of internal financial control is substantiated, the constituents of process of modification are defined. Directions of modification are generalized, it is analyzed, what from them are priority in the modern terms of economy.

*Ключові слова:* внутрішній фінансовий контроль, напрями модифікації.

В умовах світової фінансової кризи і конкуренції, яка посилюється, підприємства змушені вирішувати складні питання: що робити та які заходи запроваджувати для подолання кризи і забезпечення подальшого існування? Першим кроком в їх вирішенні є визначення слабких місць та ризиків у діяльності підприємства з метою діагностування глибини ураження кризовими явищами. Діагностика кризи передбачає як оцінку діяльності підприємства з погляду одержання загального управлінського ефекту, так і визначення відхилення параметрів функціонування системи від раніше запланованих. В умовах підвищеної невизначеності виконання цього завдання покладається на внутрішній фінансовий контроль.

Серед фахівців, що досліджували питання внутрішнього фінансового контролю, слід зазначити Білуху М. Т. [1], Бурцева В. В. [2], Соколова Б. Н. [3], Даценко Г. Д. [4], Масленнікова О. Ю. [5], Максимову В. Ф. [6], Яровенко Г. М.

[7] та ін. У галузі теорії запропоновано низку тлумачень сутності поняття внутрішній фінансовий контроль [3; 4], окреслено коло загальних завдань внутрішнього фінансового контролю [2], обґрунтовано концептуальні положення щодо створення інформаційного забезпечення внутрішнього фінансового контролю [7]. У галузі методики надано рекомендації щодо шляхів удосконалення фінансового контролю на виробничих підприємствах [5]. Віддаючи належне науковим розробкам попередників, автор вважає, що важливі проблеми, що ними піднімаються в контексті даних досліджень, потребують подальшого наукового обґрунтування у зв'язку із тим, що поза увагою науковців залишаються питання критеріїв ефективності внутрішнього фінансового контролю. Невизначеними є напрями модифікації внутрішнього фінансового контролю.

Метою цього дослідження є обґрунтування передумов та пріоритетних напрямів модифікації внутрішнього фінансового контролю з метою підвищення ефективності його проведення на підприємстві. Основними завданнями для її реалізації є: визначення сутності модифікації внутрішнього фінансового контролю, визначення складових цього процесу та обґрунтування пріоритетних напрямів модифікації з урахуванням їх спрямованості на підвищення ефективності внутрішнього фінансового контролю.

У сучасних умовах розвитку української економіки актуальною проблемою для всіх суб'єктів господарювання є ефективне функціонування внутрішнього фінансового контролю. Критерієм ефективності внутрішнього фінансового контролю в економічній літературі найчастіше неправомірно вважають кількість виявлених помилок або порушень. Більш точним є підхід до визначення ефективності, обґрунтований Бурцевим В. В., згідно з яким ефективність внутрішнього фінансового контролю визначається його здатністю бути і дієвим, і результативним [2]. При цьому, звичайно, витрати на створення і функціонування внутрішнього фінансового контролю не повинні перевищувати очікуваних (передбачуваних) збитків від його відсутності. Як дієвість, так і результативність контролю прямо залежать від його здатності модифікуватися, враховуючи нові, змінені умови здійснення господарської діяльності.

Незаперечним є той факт, що зміни умов господарювання відбуваються постійно. Замість того, щоб пасивно їх спостерігати, необхідно уміти їх передбачати, проявляти ініціативу і допомагати підприємству не тільки попереджувати можливі негативні наслідки, але й отримувати переваги з цих змін. А це, відповідно, потребує змін внутрішнього фінансового контролю, які можна визначити як модифікацію. Модифікація – це зміна, перетворення будь-чого [8]. Відповідно, модифікація внутрішнього фінансового контролю – це процес його зміни, пристосування до нових потреб управління.

Складові процесу модифікації наведено на рисунку.

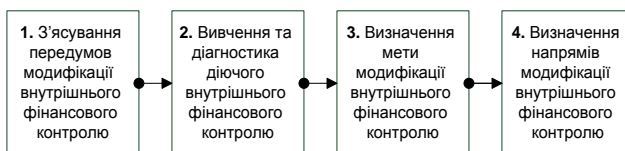


Рис. 1. Процес визначення напрямів модифікації внутрішнього фінансового контролю

Розглянемо кожну складову більш детально. Модифікацію внутрішнього фінансового контролю (далі – ВФК), на погляд автора, слід починати з визначення передумов її необхідності

На думку автора, доцільно виокремити передумови модифікації ВФК для підприємств державного сектору економіки і підприємств недержавного сектору. Основою такого рішення є те, що для підприємств державного сектору економіки (їх перелік наведено у нижчезгаданому документі) вирішення питань організації ВФК регулюється Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 року (далі – Концепція) [9]. А функціонування ВФК підприємств недержавного сектору на державному рівні не врегульоване. Відповідно, передумови модифікації ВФК для них будуть відрізнятися. Так, передумовами модифікації ВФК підприємств державного сектору економіки є:

- зміна ідеології в системі управління державними фінансами;

- ініціатива міністерств, відомств, яким підпорядковується підприємство;

- виникнення фактів неефективного використання державних фінансів та фінансових порушень.

У свою чергу, передумовами модифікації ВФК підприємств недержавного сектору економіки можна назвати: необхідність попередження виникнення кризових ситуацій;

- потреба оптимізувати види діяльності;

- ініціатива власника підприємства;

- значна кількість сплачених штрафних (фінансових) санкцій за результатами перевірок контролюючих органів.

Другою складовою процесу визначення напрямів модифікації ВФК (див. рисунок) є *вивчення та діагностика діючої ВФК*, що спрямовані на з'ясування підходу до його організації та наявних "слабких місць". При цьому слід враховувати, що підприємства можуть не створювати для здійснення внутрішнього контролю спеціальних служб. Це так звана структурно-функціональна форма внутрішнього контролю. Поняття "структурно-функціональна форма внутрішнього контролю" відображає необхідні контрольні взаємодії одиниць організаційної структури, відповідні їх контрольним функціям. Тобто здійснення контролю неодмінно входить у посадові обов'язки будь-якого керівника, а також повинно включатися до функцій будь-якої відповідальної особи [2]. Очевидно, що ця форма відповідає змісту первинного ступеня розвитку внутрішнього контролю, застосовується усіма підприємствами, у тому числі великими, разом з розвиненішими формами або незалежно від них.

На думку Марченко Д. М. та Яровенко Г. М., на українських підприємствах склалася ситуація або повної відсутності чітко налагодженого та ефективно діючого фінансового контролю, або його існування є тільки номінальним елементом діяльності підприємства [7]. Це твердження підтверджується результатами статистичних досліджень.

Так, за результатами дослідження, проведеного Міжнародною фінансовою корпорацією, у 2008 році було підготовлено звіт "Дослідження практики внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в Україні". За даними звіту з 67 опитаних компаній 48 % компаній відповіли, що вони мають відділ внутрішнього аудиту. Лише 9 % респондентів зазначили, що планують створити відділ внутрішнього аудиту в майбутньому. Решта компаній вказує на те, що вони проводять "деякі перевірки", і у 15 % респондентів деякі функції внутрішнього аудиту виконуються зовнішніми аудиторами. Як правило, у випадках, коли здійснюються "деякі перевірки", причиною для них стає особлива ситуація та/або проблема, і вони не є регулярною складовою контрольної процедури [10].

Вітчизняні науковці самотужки для власних досліджень вивчають сучасний стан організації внутрішнього контролю. Так, за даними, отриманими Яровенко Г. М., за результатами аналізу діяльності 75 підприємств Сумської

області з приватною формою власності станом на початок 2007 року виявлено слабкі місця в організації контролю, а саме: відсутність контролю на робочих місцях (84 % підприємств) та обліку помилок, порушень, зловживань (68 %); недостатній рівень застосування автоматизованих інформаційних систем у процесі здійснення внутрішнього контролю (88 %); факти сплати значною кількістю підприємств штрафів за допущені порушення (68 %); незадовільний рівень організації внутрішнього контролю, що проявляється у відсутності внутрішніх положень, які регламентують процес здійснення контролю (64 %), та спеціальних підрозділів внутрішнього контролю або працівників-контролерів (76 %) [7].

Дані про оприлюднені Державною контрольно-ревізійною службою обсяги порушень на підприємствах з державною формою власності, знайдені у результаті ревізій [11], свідчать, що внутрішній контроль на таких підприємствах не виявляє зловживання, пов'язані з незаконними і нецільовими витратами фінансових ресурсів, що є наслідком недостатньо ефективної його організації.

Отже, проблема ефективності внутрішнього фінансового контролю є актуальною для підприємств різної форми власності.

Третьою складовою процесу визначення напрямів модифікації ВФК (див. рисунок) є *визначення мети модифікації*. У найбільш загальному вигляді мету модифікації ВФК, на думку автора, доцільно визначити як приведення його у відповідність з потребами сьогодення. При цьому необхідно враховувати те, що від внутрішнього контролю власники і керівництво підприємства можуть чекати тільки обґрунтованого рівня забезпечення досягнення поставлених цілей, але ніяк не абсолютної гарантії безпомилкової роботи. Оскільки для цілей дослідження автор розглядає окремо підприємства недержавного сектору і окремо – державного, то і з'ясує мету модифікації ВФК для кожної виділеної групи підприємств.

Аналіз сучасної фахової літератури [3; 12; 13] дозволив зробити висновок, що з урахуванням сучасних кризових явищ в економіці України, основна мета діяльності підприємств недержавного сектору економіки змінилася. Як правило, відбувся перехід від девізів "Зростання, зростання та ще раз зростання" до "Залишитись на ринку з якомога мінімальними втратами". Іншими словами, на разі для цих підприємств прерогативою є мінімізація втрат та перехід у режим очікування до початку періоду економічного зростання.

Щодо підприємств державного сектору економіки, то основну мету їх діяльності можна вважати відносно незмінною – це ефективне використання бюджетних коштів, кредитів, залучених державою або під державні гарантії, чи міжнародної технічної допомоги, коштів, що залишаються у їх розпорядженні у разі надання їм податкових пільг, державного чи комунального майна під час провадження ними діяльності з використання державних фінансів. Саме на забезпечення її виконання і спрямований ВФК.

Третьою складовою процесу визначення напрямів модифікації ВФК (див. рисунок) є безпосередньо *визначення цих напрямів*.

Результати вивчення доробок вітчизняних науковців [1 – 6] свідчать про те, що в українських вчених формування системи суджень і уявлень про внутрішній фінансовий контроль та його складові відбувалося під впливом інформації з джерел англійської, перекладної літератури з проблем аудиту.

Сучасний етап історії уніфікації вимог до системи внутрішнього контролю підприємств почався в 1985 році в США, коли за участю п'яти професійних саморегульованих організацій була створена національна комісія з боротьби з недостовірною фінансовою звітністю, відома за ім'ям

першого її голови Джеймса С. Тредеуя, як Комісія Тредеуя. Випущений ними в 1987 році звіт окрім інших рекомендацій, містив заклик до організацій – спонсорів Комісії Тредеуя – об'єднати зусилля із досягнення домовленості про загальні для усіх основні поняття внутрішнього контролю. Ґрунтуючись на цій пропозиції, робоча група під керівництвом Комітету спонсорських організацій Комісії Тредеуя провела аналіз літератури, що існувала на той момент, з внутрішнього контролю.

Результат цієї роботи був представлений громадськості в 1992 році під назвою "Інтегрована концепція внутрішнього контролю". Коротко цей документ прийнято називати за найменуванням комітету-організатора концепцією COSO, моделлю COSO, або просто COSO [2]. Внутрішній контроль, за оцінкою COSO, повинен будуватися з п'яти взаємозв'язаних компонентів: середовища контролю, оцінки ризику, заходів контролю, моніторингу, збору та аналізу інформації, її передачі за призначенням. Цей підхід реалізовано у Міжнародних стандартах аудиту (далі – МСА), що прийняті як Національні стандарти аудиту в Україні та у Концепції, правда дещо із зміненими назвами компонентів. Тому доцільно напрямки модифікації ВФК розглядати окремо для кожного компонента внутрішнього контролю.

Компоненти ВФК та відповідні їм напрямки модифікації, розмежовані для підприємств державного та недержавного сектору економіки, наведено в таблиці.

Таблиця

Компоненти ВФК та відповідні їм напрямки модифікації \*

Компоненти внутрішнього фінансового контролю		Напрямки модифікації внутрішнього фінансового контролю	
відповідно до МСА	відповідно до Концепції	для підприємств державного сектору економіки	для підприємств недержавного сектору економіки
Середовище контролю	Середовище контролю	Створення єдиного правового поля для розвитку ВФК; створення служб внутрішнього аудиту	Оптимізація функціональних обов'язків суб'єктів ВФК та витрат на їх функціонування
Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання	Оцінка ризиків	Розробка методології управління ризиками, що визначає тип реагування на певні ризики та заходи з управління ними	Запровадження ризик-орієнтованого підходу до виконання робіт із ВФК
Інформаційні системи	Інформація та інформаційний обмін	Створення єдиної бази даних внутрішнього аудиту	Оптимізація інформаційних потоків
Заходи контролю	Контролююча діяльність	Деталізація та уніфікація контрольних процедур	Ініціювання змін у внутрішні нормативні документи, що регламентують ВФК
Моніторинг заходів контролю	Моніторинг	Запровадження щорічного звітування про функціонування внутрішнього контролю	Проведення на щоденній основі моніторингу заходів контролю найбільш ризикованих операцій

Примітка: \* Узагальнено автором на основі вивчення джерел [2; 11; 14; 15].

Виходячи з даних, наведених у таблиці, можна зробити висновок, що існує багато напрямів модифікації ВФК відповідно до поточних потреб. Відповідно, існує потреба визначення пріоритетів.

Дослідження Концепції та Плану заходів щодо її реалізації [14] показало, що пріоритетні напрямки модифікації ВФК для підприємств державного сектору економіки визначаються та регламентуються централізовано. Що стосується інших підприємств, то визначення напрямів модифікації ВФК здійснюється їх власниками і/або керівництвом самостійно з урахуванням скоригованої мети діяльності. Тому існує необхідність визначити, які саме напрямки змін можна вважати пріоритетними для підприємств недержавного сектору економіки.

Як показує аналіз літературних джерел [12; 13], переважна більшість підприємств в умовах фінансової кризи починає оптимізацію своїх витрат, передусім, із зменшення витрат на персонал. Таким чином, одним із пріоритетних напрямів модифікації внутрішнього фінансового контролю в сучасних кризових умовах господарювання є оптимізація функціональних обов'язків суб'єктів ВФК та витрат на їх функціонування. Адже витрати на персонал, що здійснює внутрішній фінансовий контроль, не будуть виключенням. Це пояснюється тим, що ця стаття витрат складає суттєву частину у бюджеті будь-якого підприємства. Комплекс заходів зі зниження витрат на персонал є індивідуальним для кожного підприємства і залежить від сфери його діяльності, розмірів і стратегії розвитку. Програми з оптимізації можуть вестися як у напрямки зменшення загальних витрат на оплату праці, так і у напрямки скорочення чисельності працівників. Однак не завжди зниження витрат на оплату праці у кінцевому підсумку призводять до позитивного результату, це спричиняє негативну реакцію співробітників. Важко не погодитись із точкою зору Є. Громової, яка стверджує, що: "Широко розповсюдженою є думка, що під страхом втрати робочого місця люди починають працювати ефективніше. Насправді, найчастіше, страх породжує паніку, депресію та інші негативні емоційні стани, які перешкоджають збереженню лояльності до компанії і, як наслідок, знижують зацікавленість співробітників в ефективній роботі" [13]. Тому важливо своєчасно розробити та запровадити антикризові мотиваційні схеми для працівників, підтримувати їх впевненість. Як зразок такої мотиваційної схеми для суб'єктів ВФК можна використати підхід, запропонований М. Осиповою: "За основу може бути прийнята схема, при якій частина заощаджених витрат виплачується співробітникам" [13].

Не слід забувати, що при скороченні працівників, зайнятих внутрішнім фінансовим контролем, важливо провести оптимізацію їх функціональних обов'язків, щоб не допустити дублювання або втрати виконуваних функцій.

Другим пріоритетним напрямком модифікації ВФК слід відзначити запровадження ризик-орієнтованого підходу. У концепції ризик-орієнтованого внутрішнього контролю як стандарт виступає рівень ризику, прийнятний для підприємства, перевірка рівня залишкових ризиків проходить постійно і невід'ємно від основної діяльності підприємства, а у разі виявлення відхилень від стандартного рівня корекції підлягає саме той бізнес-процес, контроль якого не забезпечують пом'якшення дії ризику [15].

При цьому вибір найбільш ефективних методів і технологій внутрішнього фінансового контролю визначається цілями і видами діяльності підприємства, довкіллям і відповідним набором властивих ризиків. Проте без виділеного підрозділу в цьому випадку не обійтись. Незалежно від його формальної назви, має бути створений незалежний

підрозділ (наприклад, служба внутрішнього аудиту), що здійснює моніторинг стану внутрішнього контролю і його адекватності ризикам у динаміці. При цьому головними інструментами цього підрозділу мають бути концепція ризик-орієнтованого контролю і побудована на її базі методологія контрольної діяльності. Саме ці інструменти дозволяють сформулювати адекватний план перевірки і розподілити наявні ресурси, відокремити в ході перевірки випадкову помилку виконавця від відсутності або порушення контролю і/або процесів. Гнучкість і швидкість реакції на зміни середовища і велика ефективність є основними перевагами ризик-орієнтованого контролю порівняно з ідеєю традиційного тотального контролю.

Отже, вибір як пріоритетних напрямів модифікації оптимізації функціональних обов'язків суб'єктів ВФК та витрат на їх функціонування, а також запровадження ризик-орієнтованого підходу до виконання робіт із ВФК безумовно сприятиме підвищенню ефективності внутрішнього фінансового контролю, яка визначається його здатністю бути і дієвим, і результативним.

**Література:** 1. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник / М. Т. Білуха, М. Г. Дмитренко, Т. В. Микитенко ; за ред. засл. діяча науки і техн. України, докт. екон. наук, професора М. Т. Білухи. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2006. – 888 с. 2. Бурцев В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В. В. Бурцев. – М. : Экзамен, 2000. – 320 с. 3. Соколов Б. Н. Внутренний контроль в коммерческой организации (организация, методики, практика) / Б. Н. Соколов. – М. : КУМЦ АПР, 2006. – 250 с. 4. Даценко Г. В. Внутрішній фінансовий контроль в системі фінансово-економічного контролю [Електронний ресурс] / Г. В. Даценко, М. В. Котовська, Ю. М. Мокра. – Режим доступу : <http://intkonf.org>. 5. Масленников О. Ю. Шляхи вдосконалення внутрішнього фінансового контролю на підприємстві / О. Ю. Масленников // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.4. – С. 187–191. 6. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку : монографія / В. Ф. Максимова. – К. : АВРІО, 2005. – 262 с. 7. Марченко Д. М. Удосконалення організації внутрішнього фінансового контролю підприємств / Д. М. Марченко, Г. М. Яровенко // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 12(54). – С. 163–171. 8. Словник іншомовних слів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rozum.org.ua>. 9. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>. 10. Звіт Міжнародної фінансової корпорації "Дослідження практики внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в Україні" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ifc.org>. 11. Звіт про результати діяльності органів Державної контрольно-ревізійної служби за січень – лютий 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru>. 12. Губанова Ю. Необходимость и пути оптимизации расходов на персонал в условиях финансового кризиса [Електронний ресурс] / Ю. Губанова. – Режим доступу : <http://planetahr.ru/publication/2721>. 13. Персонал – побоку: внутренне коммуникации российских компаний в условиях кризиса [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.marketolog.ru/facts/detail.php?ID=3172>. 14. План заходів щодо реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України від 22 жовтня 2008 р. № 1347 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>. 15. Тихомиров А. Ориентируясь на

риски, или как оценивать внутренний контроль [Электронный ресурс] / А. Тихомиров. – Режим доступа : [http://auditmodern.ru/public\\_tihomirov.php](http://auditmodern.ru/public_tihomirov.php).

Стаття надійшла до редакції  
11.10.2010 р.

УДК 658:005.591:005.521

Таранюк Л. М.

## МОДЕЛЮВАННЯ РЕІНЖІНІРИНГУ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

*Анотація.* Розглянуто моделювання реінжинірингу бізнес-процесів промислових підприємств. Систематизовано види моделювання бізнес-процесів. Розглянуто імітаційне моделювання реінжинірингу бізнес-процесів підприємства.

*Аннотация.* Рассмотрено моделирование реинжиниринга бизнес-процессов промышленных предприятий. Систематизированы виды моделирования бизнес-процессов. Рассмотрено имитационное моделирование реинжиниринга бизнес-процессов предприятия.

*Annotation.* The modelling of reengineering business-processes of industrial enterprises is considered. The types of business-processes modelling are systematized. The imitation design of reengineering business-processes of an enterprise is considered.

*Ключові слова:* реінжиніринг бізнес-процесів, моделювання, система, імітаційна модель, підприємство, оптимізація.

За висновками фахівців Національного інституту стратегічних досліджень вітчизняна економіка у 2009 році перейшла від фази економічної кризи до фази депресії [1]. Дуже важко прогнозувати результати діяльності промислових підприємств у депресивних економічних умовах, тому на допомогу може бути застосоване саме моделювання бізнес-процесів. Упровадження моделювання бізнес-процесів зможе допомогти багатьом підприємствам уникнути високих ризиків як у господарській, інвестиційній діяльності, так і при проведенні перепроєктування (реінжинірингу) бізнес-процесів, у тому числі й у виробничій сфері.

Питаннями моделювання бізнес-процесів займається багато вчених-економістів, серед них слід відмітити працю Черпа А. В., Потопи К. Л., Ткаченко О. В. "Реінжиніринг – філософія управління підприємством харчової промисловості" [2], в якій розглянута модель розробки програми реінжинірингу підприємств харчової промисловості та визначені основні етапи аналізу даної моделі. Також уваги заслуговує праця вчених Железко Б. А., Єрмакової Т. А., Володько Л. П. "Реінжиніринг бізнес-процесів" [3], в якій досліджуються питання аналізу моделі інформаційно-аналітичної системи підтримки прийняття рішень реінжинірингу бізнес-процесів. Помилки бізнес-моделювання