

УДК 622.323

Перезова І.В.*доктор економічних наук, доцент,
завідувач кафедри маркетингу і контролінгу
Івано-Франківського національного технічного
університету нафти і газу***Морозова О.С.***здобувач кафедри маркетингу і контролінгу
Івано-Франківського національного технічного
університету нафти і газу*

ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА ЯК ІНСТРУМЕНТАРІЙ КОМПЛЕКСНОЇ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Стаття продовжує серію авторських досліджень щодо формування теоретико-методологічних та організаційних аспектів функціонування експертно-економічної підсистеми в контурах системи тотального контролінгу вертикально-інтегрованих підприємств для істотного розширення сфери використання економічної експертизи в діяльності підприємств без обмежень потребами судово-слідчих органів. Зокрема, контуровано проблемну площину управлінських рішень, пов'язаних з банкрутством підприємств енергетичного сектора економіки країни, в т.ч. газотранспортних, та визначено аспекти застосування економічної експертизи як дієвого інструментарію комплексної системи контролінгу при вирішенні цих питань. Поглиблене сприйняття загальної схеми процесу організації проведення експертизи конкурентоспроможності підприємства, в т.ч. і щодо здійснення зовнішньоекономічної діяльності, шляхом деталізації підходів до одного з інформаційних джерел такого дослідження – аудиторського звіту про прийняття аудитором завдання з виконання узгоджених процедур щодо оцінки фінансового стану підприємства на стадії визнання його банкрутом, санації чи ліквідації підприємства, що може виступати як одна з фактичних передумов проведення економіко-експертного дослідження.

Ключові слова: аудиторський звіт, банкрутство, економіко-експертне дослідження, контролінг, управління підприємством.

Перезова И.В., Морозова О.С. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА КАК ИНСТРУМЕНТАРИЙ КОМПЛЕКСНОЙ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛИНГА НА ПРЕДПРИЯТИИ

Статья продолжает серию авторских исследований по формированию теоретико-методологических и организационных аспектов функционирования экспертно-экономической подсистемы в контурах системы тотального контроллинга вертикально-интегрированных компаний для существенного расширения сферы использования экономической экспертизы в деятельности предприятий без ограничений потребностями судебно-следственных органов. В частности, контурирована проблемная плоскость управленческих решений, связанных с банкротством предприятий энергетического сектора экономики страны, в т.ч. газотранспортных, и определены аспекты применения экономической экспертизы как действенного инструментария комплексной системы контроллинга при решении этих вопросов. Углублено восприятие общей схемы процесса организации проведения экспертизы конкурентоспособности предприятия, в т.ч. и по осуществлению внешнеэкономической деятельности, путем детализации подходов к одному из информационных источников такого исследования – аудиторского отчета о принятии аудитором задачи по выполнению согласованных процедур оценки финансового состояния предприятия на стадии признания его банкротом, санации или ликвидации предприятия, что может выступать как одна из фактических предпосылок проведения экономико-экспертного исследования.

Ключевые слова: аудиторский отчет, банкротство, экономико-экспертное исследование, контроллинг, управление предприятием.

Perevozova I.V., Morozova H. S. ECONOMIC EXPERTISE AS A INSTRUMENT OF ENTERPRISE'S INTEGRATED CONTROLLING SYSTEM

The article continues a series of author's studies on the formation of theoretical, methodological and organizational aspects of the functioning of the expert economic subsystem in the contours of the total controlling system of vertically integrated companies for a significant expansion of the scope of economic expertise in the activities of enterprises without restrictions by the needs of forensic authorities. In particular, the problematic plane of managerial decisions related to the bankruptcy of enterprises in the energy sector of the country's economy is constructed, incl. and the aspects of the application of economic expertise as an effective tool for an integrated controlling system in addressing these issues are identified. The perception of the general scheme of the organization of carrying out of examination of competitiveness of the enterprise, incl. and on the implementation of foreign economic activity, by detailing approaches to one of the information sources of such a study – an audit report on the acceptance by the auditor of the task of implementing agreed procedures for assessing the financial condition of an enterprise at the stage of recognizing it bankrupt, sanitation or liquidation of the enterprise, which can act as one of the actual prerequisites conducting economic and expert research.

Keywords: audit report, bankruptcy, economic and expert research, controlling, enterprise management.

Постановка проблеми. Євроінтеграційний вектор розвитку України актуалізував потребу розширення зовнішніх економічних зв'язків підприємств різних галузей економіки, а особливо енергетичної. Процеси синхронізації та імплементації газотранспортного комплексу України до загальноєвропейського, що тривають з моменту приєднання країни до Енергетичного Співтовариства спонукає до ретельного оцінювання ефективності та, відповідного, удосконалення системи управління (СУ) підприємствами комплексу. Натомість, мінливість політичного клі-

мату та поточні проблеми у відносинах з Російською Федерацією (РФ) виступити своєрідним каталізатором прискорення таких досліджень, оскільки вплив природного газу на енергетичний баланс країн важко переоціни.

Газотранспортна система України (ГТС) є найбільшою в Європі і унікальна за своїм проектом як система магістральних газопроводів та газопроводів-розгалужень, споруджена в триєдності підходу: структурно, організаційно та технологічно. Загальна довжина газопроводів сягає 38,55 тис. км,

з них 22,16 тис. км – магістральних газопроводів, 16,39 тис. км – газопроводів-відгалужень [1]. Однак, цілком реальною загрозою втрати переваги інфраструктурних можливостей для газотранспортної системи України в контексті розробки РФ проектів нових чи розширення обсягів існуючих експортних маршрутів газу (до прикладу, рішення від 28.10.2016 р. Єврокомісії, яким дозволено РАО «Газпром» розширити доступ до газопроводу OPAL, по якому газ поставляється в країни Європи з російського газопроводу «Північний потік» в обхід транзитних країн – України та Польщі), в т.ч. для можливості диверсифікації постачання природного газу європейським країнам-імпортерам, вимагає активізації розширення зовнішньоекономічних контрактів українських ГТП.

Налагоджена СУ різнорівневою щодо організації та різноплановою щодо діяльності економіко-соціальною системою, якою є газотранспортне підприємство (ГТП), ставить вимогу координаційної взаємодії всіх систем менеджменту і контролю підприємства у складі комплексної системи контролінгу (тотального управлінського контролінгу [2]), що потребує особливої уваги в умовах структурної перебудови національного газотранспортного комплексу, наявності внутрішніх і зовнішніх економічних, організаційно-юридичних перешкод різного ступеню складності тощо. Забезпечення функціонування такої СУ ГТП має сприяти адекватності і результативності прийняття відповідних управлінських рішень в процесі діяльності для забезпечення реальної економічної самостійності, конкурентоспроможності й стабільного положення на європейському ринку.

Необхідність зниження варіабельності результатів управлінських рішень щодо бізнес-процесів, які відбуваються в середовищі підприємства, та потреба дотримання випереджувального темпу щодо їх прийняття у співставленні зі швидкістю реакцій середовища функціонування [3] ГТП зумовлюють дослідження процесу прийняття управлінських рішень в контексті всіх видів діяльності, здійснюваних підприємством. Якість цих рішень напряму залежить від повноти та відповідності інформаційного забезпечення особи, яка його приймає.

Формування такої базової парадигми лягає в основу діяльнісного підходу до розуміння умов та джерел формування інформаційного забезпечення. Натомість, не лише процес прийняття рішення, але й оцінювання наслідків його прийняття та досягнення очікуваного результату за цим рішенням, контроль його реалізації є важливими аспектами управління.

Аналіз останніх досліджень і публікацій та виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Функціонування підприємств газотранспортної промисловості України та напрями вдосконалення управління ними стали предметом наукових досліджень численної низки науковців і практиків, зокрема Є. Бойка, С. Влада, В. Гейця, Л. Гораль, О. Гудими, М. Данилюка, Б. Данилишина, О. Дзьоби, І. Діяка, А. Єременка, І. Запужляк, Є. Крижанівського, Н. Писар, В. Шийко, А. Шевцова, та багатьох інших.

Визначення змісту, організація, оцінювання, виявлення та класифікація проблем управління підприємством в контексті здійснення зовнішньоекономічної діяльності та фактори впливу, досліджуються в працях вчених-економістів Г. Азоєва, В. Авдєєнка, І. Багрової, А. Градова, Б. Губського, Дж. М. Данніна, Г. Дроздової, П. Зав'ялової, І. Іващук, І. Кірцнера, І. Коломієць, В. Колонтай, Ф. Котлера, Ю. Макогона, М. Мескона, Л. Михайлової,

М. Нікітіна, В. Новицького, В. Нижника, В. Окрепілова, І. Піддубного, М. Познера, М. Портера, Ф. Рут, Ж. Б. Сея, Р. Солоу, Ю. Токарева, Р. Харрода, С. Хаймера та інш.

Питаннями розвитку і становлення економічних експертних досліджень займалися в різні часові періоди вчені та практики Т. Арзуманян, І. Бахтін, М. Білуха, І. Болоніна, Ф. Бутинець, Л. Головченко, С. Голубятніков, В. Дрейден, А. Іщенко, А. Засць, Н. Клименко, В. Комаха, В. Кузьмічов, В. Лисиченко, Г. Мумінова-Савіна, В. Палій, В. Понікаров, П-З. Пошюнас, А. Ромашов, В. Рудницький, М. Салтєвський, М. Сегай, Ю. Сідельніков, Е. Сімакова-Єфреман, В. Танасевич, М. Цимбал, А. Чередніченко, В. Шевчук, Г. Шумака та інш. Водночас, економічна експертиза в їх роботах розглядається тільки з позиції її застосування в правоохоронній практиці для отримання доказової інформації, що має невиправдано односторонній та обмежений характер і не розкриває в повній мірі потенціал економічної експертизи як дієвого інструменту системи контролінгу підприємства.

Формулювання цілі статті. Дана стаття присвячена визначенню аспектною характеристики застосування економічної експертизи як дієвого інструментарію комплексної системи контролінгу при вирішенні питань щодо оцінки фінансового стану підприємства на стадії визнання його банкрутом, санації чи ліквідації підприємства.

Виклад основного матеріалу. «Ефективне управління будь-якими системами (об'єктами) стосовно різних сфер людської діяльності сьогодні неможливе без передбачення його суб'єктом як самих перешкод на шляху до мети, так і наслідків її досягнення.» [4, с. 5]. Ускладнення та нетиповість проблемних ситуацій, щодо яких виникає потреба прийняття управлінських рішень на сучасному етапі господарювання ГТП вимагають досконалого володіння як самими технологіями прийняття рішень, так і інформаційною базою для такого прийняття з високим ступенем надійності інформаційних каналів/джерел. Окрім того, теза «управляти – означає передбачати» в контексті зовнішньоекономічної діяльності наповнюється більш вагомим в аспекті відповідальності змістом.

Оскільки для економічної ситуації України протягом останнього десятиріччя характерною є затяжна перманентна фінансова криза. Відповідно до статистичних даних в Україні станом на 01.01.2018 р. частина збиткових підприємств становить 34,1% [5], що свідчить про суттєві проблеми підприємницького сектору, його про фінансову неспроможність і високу ймовірність банкрутства. Відповідно, окремою проблемною площиною управлінських рішень є площина рішень, пов'язаних з банкрутством підприємств, в т.ч. енергетичного сектора економіки країни, зокрема, на рівні з високим попитом на їх послуги. Прикладом може слугувати ситуація банкрутства ПрАТ «Укргаз-Енерго», яке до квітня 2006 року займало монопольне становище на ринку імпорту газу в Україну (ексклюзивний імпортер російського газу, купуючи його у RUE замість НАК «Нафтогаз» на кордоні з Росією) і постачання палива промисловим споживачам, а з 2010 р. за позовом оператора української ГТС компанії ПАТ «Укртрансгаз» розпочато процедуру банкрутства компанії [6].

Вважаємо, що цього можна було б уникнути при застосуванні економічної експертизи як дієвого інструментарію комплексної системи контролінгу. Дана твердження напряму корелює з серією авторських досліджень Перезової І.В. щодо формування

теоретико-методологічних та організаційних аспектів функціонування експертно-економічної підсистеми в контурах системи тотального контролю вертикально-інтегрованих підприємств для істотного розширення сфери використання економічної експертизи в діяльності підприємств, необмежуючи її забезпеченням потреб судово-слідчих органів [3, 7]. Отримані автором результати дозволяють адаптовувати модель економічно-експертного дослідження під потреби дослідження конкретної господарської ситуації, факту, операції, діяльності, а в цілому дія економіко-експертної підсистеми в контурах системи контролю підприємства спрямована на розкриття та приведення в дію всіх джерел і резервів інтенсифікації його розвитку, уникнення/запобігання помилок на основі комплексного використання взаємопов'язаних економічних, соціальних, науково-технічних, організаційних чинників в контексті підвищення ефективності системи управління підприємством.

Економічна експертиза як форма реалізації спеціальних знань має важливе значення для характеристики обставин, господарських ситуацій, що виникають в діяльності підприємств, встановлення нових обставин, зв'язків, а також для прийняття обґрунтованих рішень в конкретних ситуаціях, що як вище зазначалось, спрямована на розкриття та приведення в дію всіх джерел і резервів інтенсифікації розвитку підприємства, уникнення/запобігання помилок на основі комплексного використання взаємопов'язаних економічних, соціальних, науково-технічних, організаційних чинників в контексті підвищення ефективності системи управління підприємством.

На основі систематизації наукового апарату [8, ст. 90] Перезовою І.В. сформовано загальну схему процесу організації проведення експертизи конкурентоспроможності підприємства з визначенням цілей, предмету, конкретного об'єкта дослідження, методичних прийомів економічної експертизи [7, ст. 90], однак вважаємо за доцільне поглибити її сприйняття шляхом деталізації підходів одного з інформаційних джерел такого дослідження (може виступати як одна з фактичних передумов проведення). Прикладом може слугувати аудиторський звіт про прийняття аудитором завдання з виконання узгоджених процедур щодо оцінки фінансового стану підприємства на стадії визнання його банкрутом, санації чи ліквідації підприємства.

Зауважимо, що такий звіт може бути сформований як зовнішнім аудитором, так і внутрішнім.

Зі сторони зовнішнього аудиту, прийняття аудитором завдань з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації і проведення аудиту спеціального призначення (виконання супутніх послуг) щодо суб'єктів господарювання, які визнані банкрутом, або надання послуг у якості спеціаліста, особливо стає актуальним після набрання чинності зміни до «Порядку проведення аналізу фінансово-господарського стану суб'єктів господарювання державних підприємств і підприємств, у статутному капіталі яких частка державної власності перевищує п'ятдесят відсотків, та підготовки на запити суду, прокуратури або іншого уповноваженого органу висновків про наявність ознак фіктивного банкрутства, доведення до банкрутства, приховування стійкої фінансової неспроможності, незаконних дій у разі банкрутства» (Порядку проведення аналізу) [9].

В низці нормативно-правових актів [9, 10, 11] відсутня конкретизація «спеціалістів», які мають право надавати відповідні висновки, базуючись на «спе-

ціальних знаннях» якими вони володіють, але міститься рекомендація здійснювати аналіз на договірних засадах з залученням «спеціалістів, у тому числі аудиторів».

Результати такого зовнішнього аудиту можуть стати підставою для кваліфікації в подальшому дій чи бездіяльності посадових осіб підприємства (економічна випадковість, недбалість, професійна халатність, тощо), або отримати правову кваліфікацію як злочин, визначений статтею 219 Кримінального кодексу України (ККУ), якою унормовується відповідальність за злочин – доведення до банкрутства [12].

Фінансове становище юридичної особи може погіршитись і внаслідок бездіяльності, наприклад, через невжиття заходів щодо захисту майнових інтересів (відсутність поданої претензії, позову про стягнення грошей чи майна з боржників, неотримання майна чи коштів тощо). Бездіяльність власників або посадових осіб підприємства, якщо вона навіть призвела до стійкої фінансової неспроможності, сама по собі не утворює складу злочину. Проте, якщо така бездіяльність мала місце після вчинення відповідних дій, наприклад укладання удаваної угоди, справжньою метою якої була передача іншій особі майна, майнових прав, сплата коштів без належної компенсації, і безпосередньо була пов'язана з їх вчиненням, вона може вважатись ознакою об'єктивної сторони злочину – доведення до банкрутства. [9]

Інформативно зазначимо, що стаття 219 ККУ визначає, що «доведення до банкрутства є умисне, з корисних мотивів, іншої особистої заінтересованості або в інтересах третіх осіб вчинення громадянином – засновником (учасником) або службовою особою суб'єкта господарювання діяльності дій, що призвело до стійкої фінансової неспроможності суб'єкта господарської діяльності, якщо це завдало великої матеріальної шкоди державі чи кредиторам» [12].

Науково-практичний коментар до ККУ тлумачить об'єктивну сторону такого злочину «... у вчиненні дій, які призводять до стійкої фінансової неспроможності суб'єкта господарської діяльності, і заподіяння внаслідок цього великої матеріальної шкоди державі чи кредиторам. Спільною рисою таких дій є їх спрямованість проти інтересів відповідної юридичної особи і спричинення ними відповідної матеріальної шкоди» [13].

Такими діями, зокрема можуть бути:

- укладання завідомо не вигідних для даної юридичної особи (у тому числі удаваних) угод;
- безпідставна виплата на користь інших осіб грошових коштів, безпідставна передача третім особам майна чи уступку належного даній юридичній особі права вимоги до інших осіб;
- прийняття нераціональних управлінських рішень, які негативно відбиваються на виробничій, торгівельній, іншій статутній діяльності підприємства, ведуть до виникнення фінансових втрат та збитків;
- заплутування звітності та обліку, знищення, пошкодження документів чи інформації, внаслідок яких стає неможливою ефективна робота відповідного підприємства, установи чи організації [14].

Зі сторони внутрішнього аудиту, за результатами прийняття і виконання такого завдання буде проведено службове розслідування і лише тоді прийняте рішення про кваліфікацію дій чи бездіяльності посадових осіб підприємства.

Однак, з метою обґрунтування рішення, прийнятого власниками чи ТОП-менеджментом підприємства за результатами такого аудиту, особливо в умовах нашарування новітніх інтегрованих управ-

лінських систем, якою є контролінг, на залишки директивно-формалізованої системи функціонування діяльності підприємств, що притаманне ГТП, доцільно проведення неупередженої форми контрольної дії щодо операції чи діяльності, що спричинила погіршення фінансового стану, – економіко-експертного дослідження. Тому, цілком поділяємо точку зору В. Понікарова, І. Ялдіна, М. Стаматіної та Ж. Андрейченко про те, що «сутність і зміст контролю не можуть бути докладно розкриті у відриві від сфери управлінської діяльності, яку він обслуговує, тобто немає контролю взагалі, а є контроль конкретного змісту і конкретних форм» [15, с. 17].

Фактичні предекспертні вимоги до аудиторського звіту будуть випливати з наступного: будь-яке експертне дослідження ґрунтується на завданні документальної та нормативної перевірки наявного розрахунку.

Однак, процедура неплатоспроможності має і приховані можливості, які законодавчо не визначені.

Процедура банкрутства активно використовується вертикально-інтегрованими компаніями, в т.ч. енергетичної галузі, з метою узаконеної можливості проведення реструктуризації, реорганізації з метою як зміни організаційної структури, так і позбавлення неможливої до погашення кредиторської заборгованості, інших обов'язкових платежів, тощо. Наголошено, що така потреба виникає не з метою несплати заборгованості перед контрагентами, але для оптимізації відносин в середині групи підприємств, списання заборгованості перед головною управляючою компанією, зміною корпоративної структури.

Висновки з проведеного дослідження. Дослідження існуючої методології і практики проведення економічних експертиз з позицій інформаційного забезпечення управлінських рішень, захисту економічних інтересів учасників процесу господарювання в ринковій економіці дозволяє констатувати наявність необхідних передумов функціонування експертно-економічної підсистеми в контурах системи контролінгу підприємств. Очевидна суспільна актуальність, незавершеність теоретичних розробок в області економічної експертизи і практична потреба у науковому обґрунтуванні методик її проведення, оцінка її як дієвого інструментарію виявлення негативних тенденцій в управлінні підприємством визначають актуалізацію подібних досліджень в подальшому.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Офіційний сайт НАК «Нафтогаз України» – Режим доступу: <http://www.naftogaz.com/www/3/nakweb.nsf?Open>.
2. Швидкий Е. А. Контролінг як технологія інтелектуалізації управління бізнес-процесами на підприємствах / Е. А. Швидкий // Галицький економічний вісник. – 2012. – № 1 (34). – С. 115-119.
3. Перезовова І.В. Адаптаційні аспекти застосування економічної експертизи в контурах німецької моделі контролінгу підприємства/ І.В. Перезовова. – Вісник Національного університету «Львівська політехніка»: «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку» – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2014. № 797.– 479 с. – С. – С. 403 – 409.
4. Скиданов І. П. Управленческое предвидение (методология, диагностика, дидактика) / И. П. Скидалов. – СПб. : СПбГАСУ, 2006. – 200 с.
5. Новітні вектори розвитку аудиту в Україні: прогнози та перспективи. Аудитор України. – № 3 (244). – 2018.
6. Суд почав банкрутство колишнього газового монополіста Фірташа. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.epravda.com.ua/news/2017/09/8/628866/>
7. Перезовова І. В. Теоретико-методологічні основи економічної експертизи як форми фінансового контролю: [монографія] / Ірина Володимирівна Перезовова. – Івано-Франківськ : Тіповіт, 2013. – 320 с.
8. Фаріон І. Д. Організація обліку, контролю й аналізу : навч. посіб. / І. Д. Фаріон, І. В. Перезовова; за ред. І. Д. Фаріона. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 714 с.
9. Порядок проведення аналізу фінансово-господарського стану суб'єктів господарювання державних підприємств і підприємств, у статутному капіталі яких частка державної власності перевищує п'ятдесят відсотків, та підготовки на запити суду, прокуратури або іншого уповноваженого органу висновків про наявність ознак фіктивного банкрутства, доведення до банкрутства, приховування стійкої фінансової неспроможності, незаконних дій у разі банкрутства, затверджений наказом Міністерства юстиції України від 12.09.2014р. № 1530/5, зареєстрований Мін'юстом України 15 вересня 2014 року за № 1124/25901;
10. Постанова Кабміну України № 27 від 23.01.2013р. «Про залучення організацій та спеціалістів до забезпечення здійснення повноважень державного органу з питань банкрутства»
11. Закон України «Про здійснення державних закупівель» від 10.04.2014 № 1197-VII.
12. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III.
13. Науковий коментар до ККУ. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
14. Кримінально процесуальний кодекс України 13.04.2012 № 4651-VI.
15. Понікаров В. Д. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учебн. пособ. / В. Д. Понікаров, И. В. Ялдин, М. В. Стаматина, Ж. О. Андрейченко. – Харьков: Арсис, 2002. – 240 с.