

УДК 336.6

МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РЕЗЕРВІВ ПРИБУТКОВОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Костирко Р.О.

THE METHODOLOGICAL FRAMEWORK OF INTERNAL CONTROL OF THE RESERVES OF THE COMPANY'S PROFITABILITY

Kostirko R.O.

Розкрито методологічні та організаційні засади внутрішнього контролю резервів прибутковості підприємства на новій парадигмі. Сформульовано методологічні положення пооб'єктного контролю витрат та доходів. Наведена класифікація об'єктів контролю згідно з ціннісною та вартісною концепціями та пріоритетними завданнями управління. Запропонована система показників контролю потенціалу прибутковості впорядкована за ієрархічними рівнями, об'єктами контролю та складовими потенціалу.
Ключові слова: внутрішній контроль, резерви, потенціал прибутковості, витрати, ризики, об'єкти, управління.

Постановка проблеми. В останні роки в Україні підвищилася значущість внутрішнього контролю як ключового компонента управління бізнесом. Організація внутрішнього контролю безпосередньо впливає на забезпечення стійкого розвитку підприємств. Ефективність діяльності підприємства залежить від якості системи контролю розподілу ресурсів і резервів між підрозділами. Об'єктивність існування резервів обумовлена впливом факторів, які призводять до погіршення результативності діяльності підприємства (непродуктивні витрати, зростання дебіторської заборгованості, зміна цін і тарифів, низький рівень ефективності активів, знецінення фінансових інвестицій). Тому дослідження потенціалу прибутковості підприємства повинні базуватися не на досягнутому рівні використання ресурсів, а на потенційних можливостях використання резервів, виявлених на основі внутрішнього контролю. Посилюється стратегічна орієнтованість внутрішнього контролю, оскільки він є основним постачальником інформації про поточну і перспективну прибутковість підприємства. Значимість функції внутрішнього контролю в забезпеченні прибутковості підприємства визначається тим, що в поле його зору перебувають усі економічні об'єкти (засоби праці, предмети праці, трудові ресурси, витрати виробництва, фінансові результати), результативність використання яких оцінюється з погляду відповід-

ності планам, нормам, стандартам, нормативним правилам, які регламентують стан економічних об'єктів і характер їх змін. Таким чином, внутрішній контроль охоплює саме ті сторони діяльності, які пов'язані з використанням наявного потенціалу та створенням системи виявлення резервів прибутковості підприємства. Він є універсальним інструментом прийняття рішень з виявлення резервів прибутковості підприємства та попередження ризику його діяльності. Втім традиційні форми і методи внутрішнього контролю не можуть бути використані для прийняття управлінських рішень щодо виявлення і використання резервів прибутковості. Стає невідкладною розробка методологічних і організаційних засад системи внутрішнього контролю в управлінні потенціалом прибутковості підприємств, яка б стала засобом формування релевантної інформації для прийняття управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На розвиток внутрішнього контролю вплинули наукові праці таких вітчизняних і зарубіжних, як М.Т. Білуха, Ф. Ф. Бугинець, Б.І. Валуєв, Н.Г. Виговська, В.Ф. Максимова, О.А. Петрик, В.О. Шевчук, К. Друрі, Д. Хан, Ч. Т. Хорнгрен. Результати дослідження свідчать, що більшість вчених [1-5; 10-11; 13] до завдань контролю відносять: контроль витрат і оцінку прибутковості діяльності підприємства; формування інформації для прийняття управлінських рішень; контроль і оцінку результатів діяльності підприємства і його підрозділів; формування інформації, необхідної для планування. Відзначаючи вагомий внесок учених у цій сфері, слід зауважити, що подальшого дослідження та вирішення потребують ряд проблем методології та організації внутрішнього контролю підприємств – зокрема, таких як концептуальне обґрунтування пооб'єктного контролю витрат і прибутковості підприємств, розробка підходів до виявлення та оцінювання резервів прибутковості, що дозволило б підвищити результативність контрольної системи в управ-

лінні. Залишаються дискусійними такі питання як: вибір об'єктів і показників контролю витрат і доходів; порядок узагальнення обліково-контрольної інформації для прийняття управлінських рішень; оцінка впливу непрямих витрат на прибутковість; виявлення резервів зниження витрат і перспектив їх використання для забезпечення прибутковості підприємства. Крім того не розкривається порядок оцінки прибуткоутворюючих факторів витратного характеру. Необхідність дослідження прибуткоутворюючих чинників пов'язана з особливостями формування прибутку у вітчизняній практиці. Остання обставина вплинула на те, що прибуткоутворюючі фактори об'єднують не тільки виробничі витрати, які відображаються на рахунках виробничого обліку, а й інформацію податкового обліку. Така система обліку і контролю необхідна для того, щоб створити умови, за яких структурні підрозділи і функціональні служби підприємства несли б відповідальність за виконання завдань по зниженню собівартості.

Виклад основного матеріалу. У даному дослідженні прибуток розглядається одночасно як ключовий критерій доданої вартості і індикатор фінансово-економічної стійкості. Саме на цьому ми будемо методологію внутрішнього контролю резервів прибутковості підприємства.

Ключовим фактором, впливаючим на зміну прибутковості є витрати. Тому надійне інформаційне забезпечення менеджменту неможливе без раціональної організації контролю витрат. Формування методологічних засад контролю прибутковості вимагає подальшого розвитку методології контролю та аналізу витрат. Серед проблем контролю витрат, важливе місце посідає проблема контролю резервів зниження витрат. Резерви зниження витрат є важливим аспектом контролю. Незважаючи на наявність багатьох наукових розробок в сфері контролю витрат [5; 9; 14], в них не наведені рекомендації щодо здійснення контролю резервів зниження витрат. Вказані наукові підходи до формування системи контролю витрат в основному орієнтовані на виявлення відхилень від заданих стандартів з метою прийняття управлінських рішень.

Рекомендації щодо аналізу резервів ефективності були зроблені Л.А. Костирко, М.Г. Чумаченко, Г.В. Савицькою [6; 7; 12]. Проте отримана в межах економічного аналізу інформація, принципово відрізняється від контрольної. Аналітична інформація не може бути в повному обсязі достатньою для прийняття управлінських рішень з таких причин: 1) формування контрольної інформації здійснюється на основі фактографічної та модифікованої інформації інших підсистем управління у відповідності з цілями та завданнями управління та об'єктами контролю; 2) аналітична інформація щодо витрат формується лише шляхом модифікації інформації залежно від завдань та цілей управління та контролю. Таким чином, проблема контролю резервів зниження витрат є недостатньо розробленою як з теоретичних, так і з практичних позицій.

Існуючі підходи до контролю витрат мають наступні обмеження [8, с. 260-262]:

1. Недосконалість законодавчо-нормативної бази контролю та аналізу витрат. Обґрунтування необхідності регламентації тільки останнього етапу облікового процесу - складання фінансової звітності утворює суттєві прогалини в нормативно-правовому забезпеченні контролю витрат.

2. Невизначеність та ігнорування несприятливих витратоутворюючих чинників не дозволяє сформулювати якісну контрольну-аналітичну інформацію для прийняття управлінських рішень.

3. Відсутність системних засад контролю та аналізу витрат. Основна увага приділяється витратам, а не вихідним результатам. Невизначеність в обліковій політиці принципів і порядку системного відображення в обліку функціональних витрат призводить до розмежованості одних і тих же витрат в системі різних рахунків синтетичного і аналітичного обліку.

4. Невпорядкованість аналітичних процедур для виявлення та оцінки резервів оптимізації витрат та доходів господарюючого суб'єкта. Необхідність виявлення неефективних видів діяльності господарюючого суб'єкта та резервів відтворення доданої вартості потребує удосконалення аналітичного інструментарію контролю витрат. Існуючі аналітичні методи контролю використовуються лише для оцінки стану дотримання нормативів та виявлення відхилень від стандартів. В даному дослідженні пропонується використовувати удосконалені аналітичні методи та методи економіко-математичного моделювання, які дозволяють здійснити багаторівневу оцінку резервів зниження витрат та виявити їх вплив на створення доданої вартості. Існуючі правила і методи контролю витрат не орієнтовані на контроль невикористаних можливостей зниження витрат та попередження ризику неефективних (непродуктивних) витрат.

5. Показники, які використовуються для порівняльного та оперативного аналізу витрат, не дозволяють оцінити допустимість відхилень за різними функціями витрат, оскільки деяка суттєва інформація щодо деталізації витрат залишається поза межами контролю. Так, проблематичним є виділення непродуктивних витрат, які не приносять економічної вигоди, невизнаних непрямих витрат, майбутніх витрат на створення резервів (на ремонт основних засобів, під зниження вартості матеріальних цінностей).

6. Недосконалість методичних підходів до розподілу непрямих витрат за окремими функціями. Втрата контролю над основними позиціями витрат може негативно вплинути на якість досягнення головної цілі – прибутковості господарюючого суб'єкта. Насамперед це стосується розподілу непрямих витрат на машинобудівних підприємствах, які складають значну частку собівартості продукції (21,8%). Орієнтація на критерій повної собівартості призводить до помилок при прийнятті управлінських рі-

шень. Розрізнена інформація щодо витрат за окремими функціями також ускладнює здійснення оперативного обліку, контролю та аналізу функціональних витрат.

Зазначені обставини у підсумку впливають на результативність контролю витрат та призводять до неправильних управлінських рішень у сфері ціноутворення, асортиментної політики і, як наслідок, зниження кінцевих результатів діяльності господарюючого суб'єкта.

В сучасних умовах господарювання підприємств контроль витрат має бути спрямований не тільки на дослідження поведінки витрат залежно від змін обсягів виробництва і продажу продукції та ви-

явлення чинників, що впливають на витрати, а й насамперед на визначення резервів можливого зниження витрат. Визначаючи систему і представляючи її як єдине ціле, неможливо обійтися без поняття структури. Структура системи дозволяє упорядкувати індивідуальні її елементи і взаємозв'язки між ними за якою-небудь ознакою. При цьому система є певною ступінчастою ієрархічною конструкцією. Оскільки контроль витрат може бути представлений, з одного боку, – як невід'ємна частина системи більш високого рівня, а з іншого боку, як цілісна система, що має власну внутрішню структуру, таке системне розуміння контролю дозволяє збудувати наступну ієрархічну конструкцію (рис. 1).

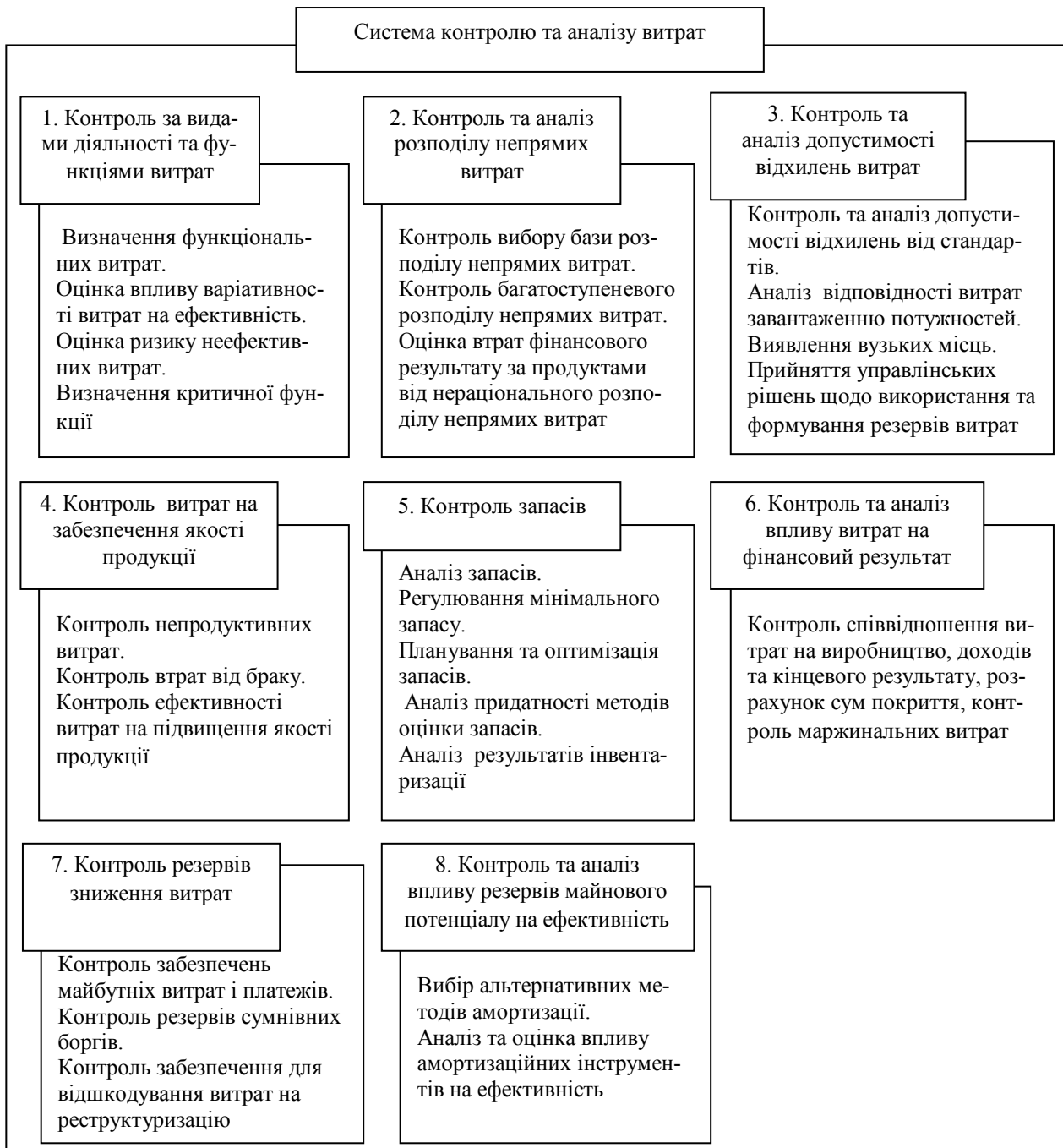


Рис. 1. Реалізація системного підходу до формування системи контролю витрат підприємств

Таблиця 1

Порівняння традиційного і запропонованого підходів до контролю витрат

Ознака порівняння	Традиційний підхід	Пропонований підхід	Переваги
1. Мета	Зниження витрат будь-якими шляхами як основний спосіб створення і утримання конкурентних переваг	Формування і повне використання резервів зниження витрат з метою усунення неефективних (непродуктивних) витрат	Можливості 1) постійно знижувати витрати, не погіршуючи якості продукції; 2) збільшення витрат на якій-небудь ділянці ланцюжка цінностей, якщо це призведе до зниження витрат на інших ділянках або конкурентних переваг; 3) своєчасного виявлення резервів зниження витрат
2. Базові концепції	Концепція доданої вартості. Акцент на внутрішнє положення господарюючого суб'єкта	Концепції: ланцюжка цінностей, безперервності, витратоутворюючих чинників, вартісна, функціонального обліку витрат за видами діяльності, нормативно-параметричні концепції	Забезпечення безперервності процесу контролю витрат. Можливості 1) визначення пріоритетів показників контролю витрат і контрольних точок; 2) групування витрат у відповідності з потребами управління операційною діяльністю господарюючого суб'єкта; 3) розробки методики пооб'єктного контролю та аналізу непрямих витрат; 4) розробки методики контролю допустимості відхилень витрат від встановлених стандартів та резервів зниження витрат
3. Контроль непрямих витрат	Контроль непрямих витрат за центрами відповідальності. Розподіл різних видів витрат на основі єдиної бази	Використання методів пооб'єктного контролю. Багатоступеневий розподіл непрямих витрат	Дозволяє своєчасно виявляти зміни в структурі непрямих витрат і вносити корективи в плани. Забезпечення достовірності інформації щодо витрат, об'єктивність оцінки непрямих витрат, посилення контролю. Спрощення процедури планування непрямих витрат та їх подальшого контролю
4. Визначення функцій витрат	Витрати розглядаються як функція обсягу продукції. Контроль здійснюється за групами змінних, постійних і змішаних витрат	Витрати є функцією витратоутворюючих чинників: виробничих, структурних, функціональних та чинників, пов'язаних з іншими видами діяльності	Ідентифікація витратоутворюючих чинників. Дослідження різних ситуацій впливу витратоутворюючих чинників на потенціал ефективності
5. Контроль резервів витрат	Контроль дотримання стандартів витрат. Резервами зниження витрат є позитивні відхилення	Контроль допустимості відхилень витрат з метою виявлення критичної функції та резервів зниження витрат за функціями	Забезпечення вибору найбільш ефективних способів впливу на функції з метою зниження відповідного виду витрат

Відмінність запропонованого підходу полягає в принципово новому відношенні до контролю витрат і його спрямованості на прийнятті управлінських рішень щодо формування і повного використання резервів витрат [8, с. 279-283]. Характеристика основних відмінностей запропонованого підходу наведена в табл. 1.

Методологія внутрішнього контролю розвинута в напрямку дослідження прибуткоутворюючих факторів за ієрархічними рівнями управління (центрами відповідальності, видами діяльності, продуктами). Методологічним базисом контролю резервів прибутковості є принципи: комплексності - всебічне виявлення резервів за всіма напрямками господарської діяльності з подальшим їх узагальненням; системності - виявлення та узагальнення резервів з урахуванням причинно-наслідкової залежності інших показників; запобігання повторного обліку резервів; оперативності пошуку резервів; систематичності; економічної обґрунтованості - врахування реальних можливостей забезпечення прибутковості підприємства.

Прерогатива орієнтації нової методології внутрішнього контролю на ідентифікацію прибуткоут-

ворюючих факторів. Це дозволило класифікувати об'єкти і показники обліку відповідно до цілей управління і циклом відтворення вартості підприємства за двома напрямками: перший пов'язаний з оцінкою ефективності управління, а другий - з контролем ресурсів - процесів - результатів. Першою ознакою класифікації об'єктів управлінського обліку є вид управління, оскільки залежно від поставлених цілей і завдань для кожного з об'єктів формується персональна відповідальність посадових осіб за прийняття рішень щодо збереження та ефективного використання ресурсів у процесі фінансово-господарської діяльності підприємства. Друга ознака класифікації обумовлюється логікою відтворення капіталу.

Запропонований підхід до контролю і аналізу потенціалу прибутковості діяльності підприємств передбачає розмежування об'єктів за рівнями управління, виділеними пріоритетними напрямками, а також упорядкування інформаційного базису та спеціальних методів відповідно до визначених об'єктів (рис. 3).

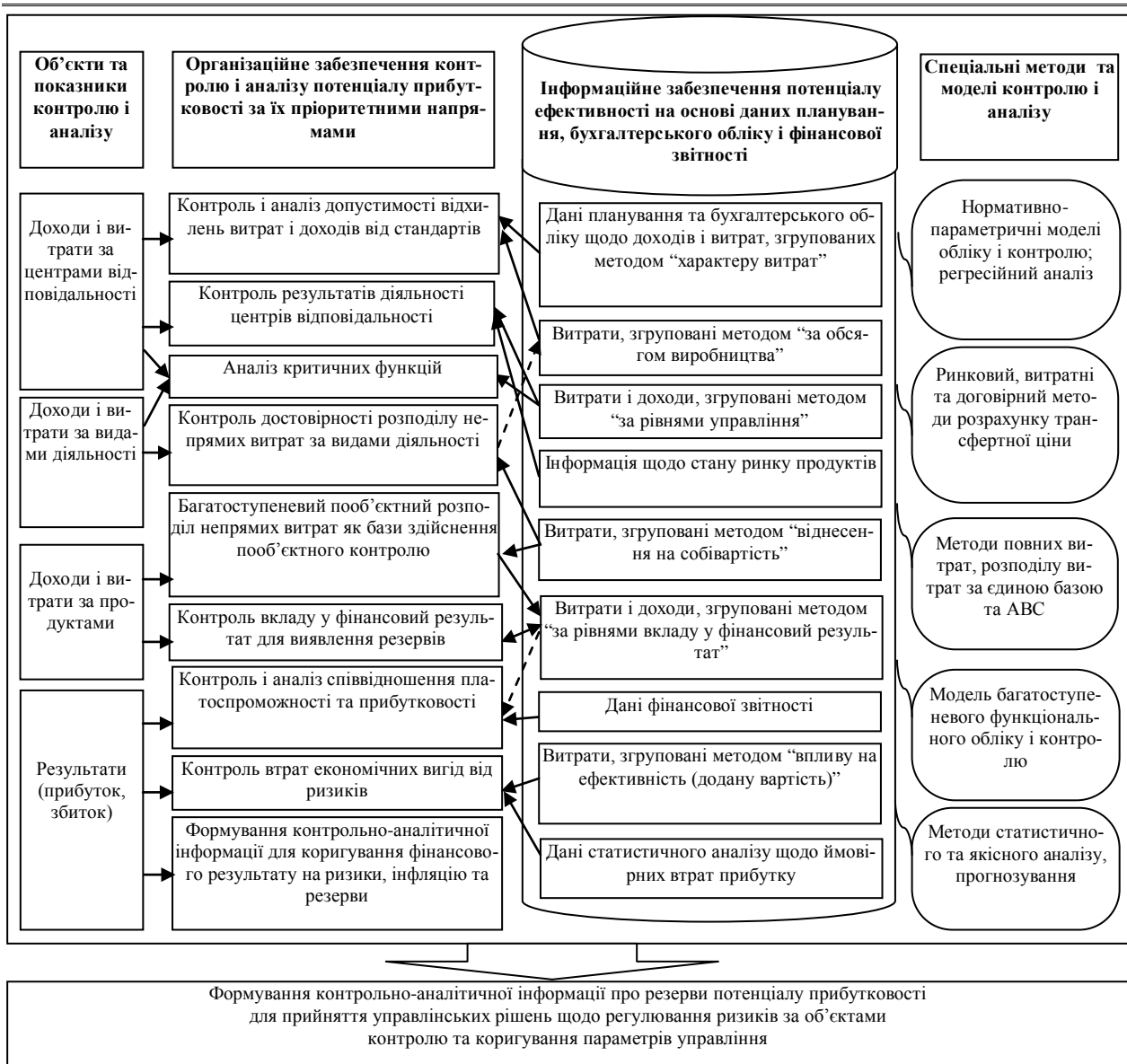


Рис. 3. Реалізація методологічних положень пооб'єктного підходу до організації контролю і аналізу потенціалу прибутковості підприємств

Об'єктами контролю і аналізу потенціалу прибутковості підприємств є доходи, витрати і результати за центрами відповідальності, видами діяльності, продуктами та по підприємству в цілому. Використання методів трансфертного ціноутворення центрів відповідальності для обґрунтування вартості послуг структурних підрозділів підприємства дозволяє об'єктивно оцінити результати структурних підрозділів та обґрунтувати управлінські рішення по ідентифікації непродуктивних витрат і регулювання планових витрат.

Для пооб'єктного контролю потенціалу прибутковості діяльності підприємств сформовано систему показників на єдиній методологічній та інформаційній основі за двома рівнями їх взаємозв'язків: ефективність – потенціал відтворення вартості; витрати – доходи – прибуток при допустимому рівні ризиків; прибутковість – платоспроможність; ефективність – резерви ефективності. Це дозволяє спря-

мувати контрольні дії на ту групу показників, яка найбільше впливає на фактори потенціалу прибутковості, та сформувати достатню інформацію для суб'єктів управління. Організація контролю резервів передбачає чотири етапи: дослідження прибуткоутворюючих факторів; ідентифікація резервів зниження витрат на основі контролю і оцінки резервів прибутковості підприємства; оптимізація прибутковості підприємства; оцінка резервів на покриття втрат прибутковості підприємства.

Висновок. Нерозвинутість методології пооб'єктного контролю потенціалу прибутковості діяльності підприємств спричиняє відсутність інформації щодо резервів, ризиків і збитків за об'єктами у зв'язку з наявністю критичних функцій та непродуктивних витрат. Запропонований підхід до контролю цього потенціалу реалізується на основі визначеного інструментарію: класифікації витрат, системи критеріїв і показників та обмежень. Результати

оцінювання резервів потенціалу прибутковості діяльності та ризиків втрат прибутку створюють інформаційну базу для аналізу фінансових результатів. Організація пооб'єктного контролю витрат забезпечує формування інформації для оцінювання маржинального вкладу за продуктами та ризиків їх неефективних видів.

Подальші дослідження передбачають розкриття методологічних та організаційних засад внутрішнього контролю в системі антикризового управління підприємством.

Л і т е р а т у р а

1. Аткинсон, Энтони А., Банкер, Раджив Д., Каплан, Роберт С., Янг, Марк С. Управленческий учет, 3-е издание.: Пер. с англ. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2007. – 880с.: ил. – Парал. тит. англ.
2. Атрилл П., МакЛейни Э. Управленческий учет для нефинансовых менеджеров / Пер. с англ.; Под ред. Каныгина С.Л. – Днепропетровск: Баланс-Клуб, 2003. – 624 с.
3. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики: Учебное пособие. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2004. – 376 с.
4. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. – К: Лібра, 2003. – 704 с.
5. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
6. Економічний аналіз: Навч. посіб. — 3-тє вид., без змін / М. А. Болух, В. З. Бурчевський, М. І. Горбаток та ін.; За ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. — К.: КНЕУ, 2007. — 560 с.
7. Костирко Л.А. Комплексний аналіз потенціалу ефективності операційної діяльності підприємства // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – 2009. - №3(133). – С.96-105.
8. Костирко Р.О. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія та організація: монографія. - Луганськ: СНУ ім. В.Даля, 2010. – 728 с.
9. Нападowska Л.В. Управлінський облік: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с
10. Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. – М.: Едиториал УРСС, 2003. — 304 с.
11. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). - М.: ИНФРА-М, 2006. — 279 с.
12. Савицкая Г.В. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности: Учеб. пособие. – 4-е изд., исправл. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 384 с.
13. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 416 с.
14. Чумаченко Н., Белоусова И. Экономическая работа на предприятии и П(С)БУ 16 «Расходы» // Бухгалтерский учет и аудит. - 2007. - № 3. -С. 13-16.

References

1. Atkinson, Jentoni A., Banker, Radzhiv D., Kaplan, Robert S., Jang, Mark S. Upravlencheskij uchet, 3-e izdanie.: Per. s angl. – M.: Izdatel'skij dom «Vil'jams», 2007. – 880s.: il. – Paral. tit. angl.

2. Atrill P., MakLejni Je. Upravlencheskij uchet dlja nefinansovyh menedzherov / Per. s angl.; Pod red. Kanygina S.L. – Dnepropetrovsk: Balans-Klub, 2003. – 624 s.
3. Vrublevskij N.D. Upravlencheskij uchet izderzhkek proizvodstva i sebestoimosti produkcii v otrasljah jekonomiki: Uchebnoe posobie. – M.: Izd-vo «Buhgalterskij uchet», 2004. – 376 s.
4. Golov S.F. Upravlins'kij oblik: Pidruchnik. – K: Libra, 2003. – 704 s.
5. Druri K. Upravlencheskij i proizvodstvennyj uchet: Per. s angl.; Uchebnik. – M.: JuNITI-DANA, 2003. – 1071 s.
6. Ekonomichnij analiz: Navch. posib. — 3-te vid., bez zmin / M. A. Boljuh, V. Z. Burchevskij, M. I. Gorbatok ta in.; Za red. akad. NANU, prof. M. G. Chumachenka. — K.: KNEU, 2007. — 560 s.
7. Kostirko L.A. Kompleksnij analiz potencialu effektivnosti operacijnoї dijal'nosti pidpriemstva // Visnik Shidnoukrajins'kogo nacional'nogo universitetu imeni Volodimira Dalja. – 2009. - №3(133). – S.96-105.
8. Kostirko R.O. Kontrol' i analiz v sistemі uprav-linnja ekonomichnim potencialom gospodarjujuchoho sub'ekta: metodologija ta organizacija: monografija. - Lugans'k: SNU im. V.Dalja, 2010. – 728 s.
9. Napadovs'ka L.V. Upravlins'kij oblik: Monogra-fija. – Dnipropetrovs'k: Nauka i osvita, 2000. – 450 s
10. Nikolaeva O.E., Alekseeva O.V. Strategicheskij upravlencheskij uchet. – M.: Editorial URSS, 2003. — 304 s.
11. Palij V.F. Upravlencheskij uchet izderzhkek i do-hodov (s jelementami finansovogo ucheta). - M.: INFRA-M, 2006. — 279 s.
12. Savickaja G.V. Metodika kompleksnogo analiza hozjajstvennoj dejatel'nosti: Ucheb. posobie. – 4-e izd., ispravl. – M.: INFRA-M, 2007. – 384 s.
13. Horngren Ch. T., Foster Dzh. Buhgalterskij uchet: upravlencheskij aspekt: Per. s angl. / Pod red. Ja.V. Sokolova. – M.: Finansy i statistika, 2005. – 416 s.
14. Chumachenko N., Belousova I. Jekonomiche-skaja rabota na predprijatii i P(S)BU 16 «Rashody» // Buhgalter-skij uchet i audit. - 2007. - № 3. -S. 13-16

Костырко Р.О. Методологические основы внутреннего контроля резервов прибыльности предприятия

Раскрыты методологические и организационные основы внутреннего контроля резервов доходности предприятия на основе новой парадигме. Сформулированы методологические положения пообъектного контроля расходов и доходов. Приведенная классификация объектов контроля в связи с ценностной и стоимостной концепциями и приоритетными задачами управления. Предложенная система показателей контроля потенциала прибыльности упорядочена по иерархическим уровням, объектами контроля и составляющим потенциала.

Ключевые слова: *внутренний контроль, резервы, потенциал прибыльности, затраты, риски, объекты, управление.*

Kostirko R.O. The methodological framework of internal control of the reserves of the company's profitability

Disclosed the methodological and organizational framework of internal control reserves of the enterprise's profitability on a new paradigm. Formulated methodological provisions for site-specific control of expenditure and income. Offered the classification of objects of control in connection

with value and valuation concepts and priorities of the office. The proposed system of indicators for monitoring the potential profitability is ordered after hierarchical levels, the objects of control and the components of the potential.

Keywords: *internal control, reserves, potential profitability, costs, risks, objects, office.*

Костирко Р.О. завідує кафедрою «Обліку і аудиту» Університету банківської справи Національного банку України. Інститут магістерської та післядипломної освіти
ruslankostyrko@gmail.com

Рецензент: д.е.н., проф. кафедри «Фінанси» СНУ ім. В.Даля Костирко Л.А.

Стаття подана 23.01.2015