

УДК 657.6:338.24:334.7

ОРГАНІЗАЦІЯ ПООБ'ЄКТНОГО КОНТРОЛЮ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

КОСТИРКО Руслан Олександрович

д.е.н., професор, ДВНЗ «Університет банківської справи», директор Інституту банківських технологій та бізнесу, м. Київ

E-mail: ruslankostyrko@gmail.com

Анотація. В статті визначено проблеми та пріоритетні напрями пооб'єктного контролю ефективності діяльності підприємств. Сформовані концептуальні положення, організаційна модель системи пооб'єктного контролю та показано його переваги. Розкрито послідовність та методичне забезпечення організації поточного і ретроспективного контролю ефективності діяльності підприємств. Обґрунтовано підхід до контролю розподілу непрямих витрат і продемонстровано порядок ідентифікації внутрішніх резервів. Запропоновано інтегральний показник оцінки резервів потенціалу ефективності підприємств, який враховує чинники інфляції та ризику. Доведено необхідність оцінки та прогнозування очікуваного фінансового результату з урахуванням резервів.

Аннотация. В статье определены проблемы и приоритетные направления пообъектного контроля эффективности деятельности предприятий. Сформированы концептуальные положения, организационная модель системы пообъектного контроля и показаны его преимущества. Раскрыта последовательность и методическое обеспечение организации текущего и ретроспективного контроля эффективности деятельности предприятий. Обоснован подход к контролю распределения непрямых расходов и продемонстрирован порядок идентификации внутренних резервов. Предложен интегральный показатель оценки резервов потенциала эффективности предприятий, учитывающий факторы инфляции и риска. Доказана необходимость оценки и прогнозирования ожидаемого финансового результата с учетом резервов.

Ключові слова: *пооб'єктний контроль, ефективність, потенціал, внутрішні резерви, оцінка, ризик, організація, підприємство.*

Ключевые слова: *пообъектный контроль, эффективность, потенциал, внутренние резервы, оценка, риск, организация, предприятие.*

Постановка проблеми. В умовах невизначеності ринкової економіки в Україні та посилення підприємницьких ризиків актуалізуються питання підвищення ефективності діяльності підприємств. Сучасний стан розвитку промислових підприємств свідчить про недостатньо ефективне використання їх економічного потенціалу, що пов'язане з ускладненням умов господарювання та використанням неадекватних ринковій економіці методів управління. Система контролю є ключовим інструментом забезпечення ефективності управління підприємствами та засобом захисту прав власників. Вона надає необхідну інформацію зовнішнім і внутрішнім користувачам про наявність, стан і невикористані резерви потенціалу ефективності підприємств. Існуючі методики контролю і аналізу ефективності діяльності підприємств є недосконалими у зв'язку з обмеженістю показників в основному фінансо-

вими і виробничими показниками, що не дозволяє достовірно оцінити допустимість відхилень від стандарту та очікувані фінансові результати. Аналіз і оцінка ефективності, заснована на використанні показників звіту про фінансові результати, носить дискретний характер, оскільки орієнтована на результати минулого періоду діяльності підприємства. Для об'єктивного дослідження потенціалу ефективності необхідна більш детальна інформація щодо формування фінансових результатів діяльності підприємства і невикористаних внутрішніх резервів, яку можна отримати на основі внутрішнього контролю. Цим обґрунтовується необхідність перегляду підходів до вдосконалення системи контролю з позицій забезпечення ефективності управління.

Аналіз останніх досліджень. Теоретичним та методичним питанням внутрішнього контролю присвячена велика кількість наукових праць

вітчизняних та зарубіжних вчених [1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14]. Концепція ефективності також не є новою, вона знайшла відображення в наукових працях зарубіжних та вітчизняних вчених. Разом з тим в нових умовах контроль результатів діяльності підприємств набуває нового змістовного навантаження, виходячи із необхідності пошуку резервів зростання потенціалу ефективності. Відкритими для дискусії є такі питання, як концептуальне обґрунтування моделі пооб'єктного контролю ефективності діяльності підприємств, формування релевантної інформації для оцінки вкладу в прибуток за центрами відповідальності, ідентифікація внутрішніх резервів потенціалу ефективності, організація пооб'єктного контролю непрямих витрат, контроль та оцінка очікуваних фінансових результатів на майбутнє, формування резервів на покриття витрат від зниження прибутковості. Виходячи з цього важливим є розробка організаційних і методичних засад пооб'єктного контролю ефективності діяльності підприємств.

Мега статті – обґрунтування організаційних положень щодо формування системи пооб'єктного контролю ефективності діяльності підприємств на новій парадигмі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Передумовами контролю ефективності діяльності підприємств є: потреба в контролі внутрішніх резервів ефективності має тісну пряму кореляцію з рівнем ризику її зниження; на будь-якому етапі життєвого циклу підприємства об'єктивно присутні ризики фінансово-господарської діяльності, тому завжди існує необхідність формування резервів з метою покриття витрат економічних вигід. Саме за допомогою контрольної інформації можна виявити резерви і спрогнозувати параметри зміни потенціалу ефективності та перспективи розвитку підприємства.

Потенціал ефективності і потенціал відтворення вартості підприємства є взаємопов'язаними, взаємозалежними і взаємообумовленими між собою категоріями. Елементами потенціалу ефективності є потенціал зниження витрат, потенціал зростання прибутковості. Вони визначають стан виробництва і потенціал відтворення вартості підприємства. Це обумовлює необхідність пооб'єктного контролю потенціалу ефективності діяльності підприємств.

Реалізація методології об'єктно-орієнтованого підходу дозволила розробити концептуальні положення контролю ефективності діяльності підприємств, які відрізняються

наступним: предметною сферою – розмежування об'єктів та показників у відповідності з методологією контролю; методичним забезпеченням – використання придатних за результатами експертної оцінки моделей обліку та контролю (обліково-аналітичні, нормативно-параметричні, моделі функціонального обліку та контролю) та спеціальних методів контролю (повних витрат, розподілу витрат за єдиною базою та АВС, статистичного, якісного аналізу, прогнозування); організаційним забезпеченням – містить модель контролю за видами (попередній, поточний, ретроспективний), підхід до оцінювання результатів за центрами відповідальності, порядок узагальнення та модифікації контрольної інформації для прийняття управлінських рішень.

Методологічним базисом контролю ефективності діяльності підприємств є концепції безперервності, ланцюжка цінностей, вартості, обліково-контрольна та прибуткоутворюючих чинників.

Основа пооб'єктного контролю ефективності складають фундаментальні та додатково визначені принципи: об'єктної орієнтованості, невизначеності, консерватизму, цілеорієнтованості, стандартизації, регульованості.

Принцип об'єктної орієнтованості передбачає контроль і аналіз потенціалу ефективності у відповідності з циклом відтворення вартості капіталу підприємства. Використання системного підходу дозволило виділити об'єкти контролю ефективності, які об'єднуються у систему за циклом відтворення вартості: ресурси – процеси – результати. З огляду на виділені об'єкти контролю запропонована система пріоритетних показників шляхом їх ранжирування за значущістю. Для цього в систему пріоритетів першого рівня відбираються найбільш важливі з контрольованих показників оцінки впливу ефективності на потенціал відтворення вартості. Пріоритети другого порядку – показники, які знаходяться в причинно-наслідковому зв'язку з показниками першого рівня, а саме витрати, доходи, прибуток, прибутковість, платоспроможність. Аналогічним чином формується система пріоритетів третього і подальших рівнів, наприклад, зростання обсягу виробництва, беззбитковість, маржинальний дохід, оцінка ризику видів діяльності.

Принцип невизначеності означає, що невизначеність умов господарювання призводить до непередбачених відхилень від очікуваних доходів та прибутку. Це є наслідком дії зовнішніх і внутрішніх чинників, які на момент планування

не враховувались. Він базується на таких припущеннях: розподіл контрольної інформації між минулим і майбутнім звітними періодами здійснюється, виходячи з припущення на майбутнє, оцінка показників очікуваних фінансових результатів підконтрольного об'єкта на майбутнє.

Принцип консерватизму вимагає відображення самої низької з можливих вартостей активів і доходів та самої високої з можливих вартостей пасивів і витрат. Отже, більш ймовірно, що чисті активи будуть оцінені нижче за поточні ринкові ціни, а прибуток дорівнюватиме значення меншої з декількох альтернативних сум.

Принцип цілеорієнтованості – означає, що ступінь ефективності досягнення мети контролю обумовлена несуперечністю цілей. Це вимагає дослідження взаємозв'язків між цільовими показниками прибутковості, рентабельності капіталу та виручки.

Принцип стандартизації полягає у розробці моделі системи контролю ефективності з ураху-

ванням специфічних особливостей діяльності підприємств. На побудову моделі впливають такі виробничі чинники: розмір, масштаб та специфіка виробництва, тривалість операційного циклу, форма власності, вид економічної діяльності та галузі. Вказані чинники накладають відбиток на розробку моделі організації контролю і аналізу ефективності, визначення об'єктів, показників, методів контролю і узагальнення контролю-аналітичної інформації для потреб менеджменту. Тому при розробці організаційних засад контролю і аналізу ефективності доцільно використовувати різні моделі контролю.

Принцип регульованості передбачає контроль витрат і доходів за центрами відповідальності, видами діяльності та продуктами (послугами). Найбільш поширеним є виділення центрів відповідальності на основі обсягу повноважень та відповідальності: центри витрат, доходу, прибутку, інвестицій.

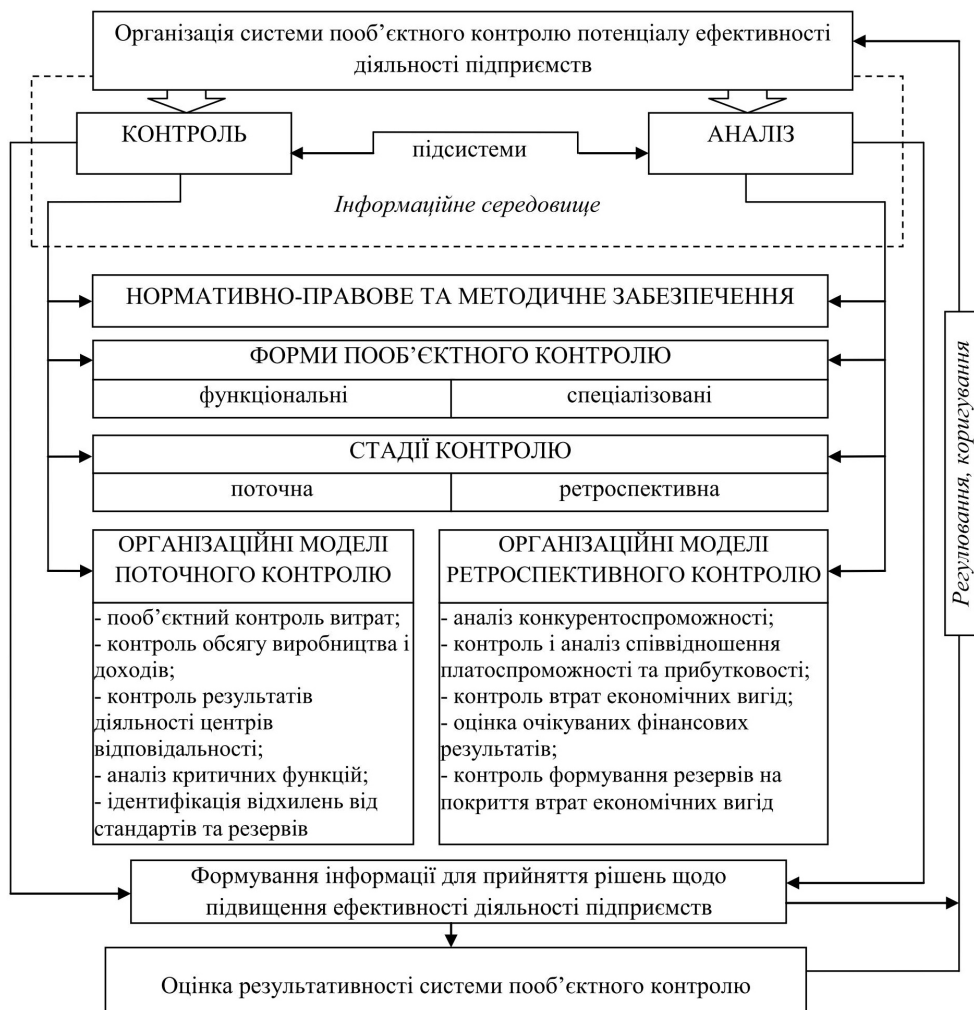


Рис. 1. Організаційна модель пооб'єктного контролю ефективності діяльності підприємств

Контроль витрат за видами діяльності залежить від специфіки продукту або послуги. Пооб'єктний контроль витрат на відміну від існуючого враховує різні процеси, які беруть участь у виробництві продукту. Цей принцип також проявляється у визначенні продуктивних і непродуктивних витрат, які впливають на додану вартість. Організації контролю передують формування класифікації витрат за видами діяльності та ознакою ефективності. Критерієм цієї класифікації є ступінь участі виду діяльності у створенні доданої вартості.

Розроблена організаційна модель пооб'єктного контролю ефективності діяльності підприємства (рис. 1) наочно демонструє послідовність, форми контролю і їх взаємозв'язок, механізм використання контрольної інформації для прийняття управлінських рішень та розробки заходів щодо формування резервів на покриття ризику втрат прибутку (економічних вигід) підприємства.

Вихідною передумовою запропонованого підходу є виділення форм контролю: поточного – для перевірки достовірності і законності господарських операцій в звітному періоді, контролю та аналізу допустимості відхилень від стандартів, моніторингу стану ефективності діяльності підприємств, контролю формування внутрішніх резервів і оцінки ризику; ретроспективного – для перевірки кінцевих результатів виконання плану, управлінських рішень після їх здійснення, розрахунку очікуваного фінансового результату і параметрів управління з урахуванням інфляції, ризику і резервів.

Організація поточного контролю ефективності ґрунтується на таких положеннях.

1. Для формування інформаційного базису пооб'єктного контролю ефективності діяльності підприємств дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності, планування необхідно інтерпретувати шляхом групування витрат такими методами: “за обсягом виробництва”, “віднесення на собівартість”, “за рівнями управління”, “впливу на ефективність (додану вартість)”, “за рівнями вкладу в фінансовий результат”.

2. Контроль ефективності діяльності центрів відповідальності за об'єктом “витрати” передбачає такі етапи: 1) уточнення змінних, постійних і невизначених витрат залежно від типу підприємства і обсягу виробництва на підставі моделювання; 2) ідентифікація критичної функції об'єкта контролю; 3) оцінка впливу відхилень витрат на потенціал ефективності на підставі запропонованої шкали (незначні, значні, критичні) та вибір варіанту реагування на відхилення у часі (невідкладне, подальше, спостереження).

3. В основу методичного підходу до контролю розподілу непрямих витрат за ієрархічними рівнями покладено ідею багатоступеневого пооб'єктного розподілу витрат. Інструментом виявлення резервів зниження витрат найбільш доцільним є порівняльний аналіз фактичного розподілу витрат за базами, які відповідають специфіці діяльності. У відповідності з цим підходом здійснюється перегрупування інформації за видами діяльності, продуктами, рівнями покриття, що забезпечує більшу точність розподілу та достовірність контролю непрямих витрат. Для визначення втрат маржинального прибутку за продуктами від використання вибраної бази розподілу у порівнянні з оптимальною здійснюється контроль обґрунтованості вибору бази розподілу (носія) непрямих витрат, перевірка правильності розрахунку кількісних значень та ставок розподілу непрямих витрат для кожного виду діяльності, контроль достовірності віднесення непрямих витрат на продукти. Багатоступеневий розподіл витрат за ієрархічними рівнями (рівні одиниці, партії та виду продукції, взаємодії з клієнтами, підприємства) дозволяє сформувати інформацію для контролю маржинального внеску за продуктами та ризиків неефективних їх видів. Наведений фрагмент пооб'єктного контролю непрямих витрат та порівняння його з традиційним в табл. 1 підтверджують дієвість запропонованого підходу. Узагальнення інформації здійснюється за ієрархічними рівнями для оцінки втрат прибутку за продуктами від нерационального розподілу непрямих витрат на основі аналізу їх покриття отриманим прибутком.

Таблиця 1

Порівняльний аналіз розрахунку маржинального вкладу виробу
за існуючим і пооб'єктним підходами
(на прикладі ПАТ "Луганськтепловоз" за 2014 р.), тис. грн.

| Показники | Результат по всім виробам | Тепловоз 2ТЕ116 | Тепловоз 2ТЕ116 (експорт) | Електро-воз 2ЕЛ5 | Дизель-поїзд ДЕЛ02 | Електропоїзд ЕПЛ2Т |
|---|---------------------------|-----------------|---------------------------|------------------|--------------------|--------------------|
| Виручка від реалізації продукції | 456315,7 | 32724,0 | 177387,5 | 17291,7 | 20742,3 | 208170,2 |
| Змінні витрати (прямі витрати) | 15825,1 | 1082,6 | 5624,1 | 1481,7 | 702,7 | 6934,0 |
| Маржинальний (граничний) дохід | 440490,6 | 31641,4 | 171763,4 | 15810 | 20039,6 | 201236,2 |
| Фактичні постійні прямі витрати (накладні, непрямі витрати) | 3642,2 | 133,8 | 380,9 | 255,0 | 138,7 | 2733,8 |
| Фактичний маржинальний (граничний) вклад | 436848,4 | 31507,6 | 171382,5 | 15555,0 | 19900,9 | 198502,4 |
| Постійні витрати (загальногосподарські) | 4597,9 | | | | | |
| Розподілені за об'єктно-орієнтованим підходом непрямі витрати | 8240,2 | 473,8 | 1105,5 | 616,1 | 303,3 | 5741,5 |
| Фактично розподілені непрямі витрати | 8240,2 | 505,9 | 1251,1 | 618,2 | 313,7 | 5551,3 |
| Маржинальний вклад – контрольне значення за об'єктно-орієнтованим підходом | 432250,4 | 31167,6 | 170657,9 | 15193,9 | 19736,3 | 195494,7 |
| Маржинальний вклад – значення після розподілу за фактичними ставками | 432250,4 | 31135,5 | 170512,3 | 15191,8 | 19725,9 | 195684,9 |
| Відхилення маржинального прибутку за продуктами від використання вибраної бази розподілу у порівнянні з оптимальною (резерви) | | -32,1 | -145,6 | -2,1 | -10,4 | 190,2 |

4. Розвитку методичних засад поточного контролю ефективності сприяє розширення об'єктів, методів, процедур контролю і використання інформації для розробки варіантів управлінських рішень. Основними напрямками контролю є: пооб'єктний контроль витрат; контроль обсягу виробництва і доходів; контроль результатів діяльності центрів відповідальності; аналіз критичних функцій; ідентифікація відхилень від стандартів та резервів. Запропонована система показників резервів рентабельності об'єднує часткові показники (резерви рентабельності продукції, продаж, активів, власного капіталу), які мають найбільший вплив на формування та використання резервів ефективності.

Методичне забезпечення ретроспективного контролю ефективності діяльності підприємств охоплює такі складові: аналіз конкурентоспроможності; контроль і аналіз співвідношення платоспроможності та прибутковості; контроль втрат економічних вигід; оцінка очікуваних фінансових результатів; контроль формування резервів на покриття втрат економічних вигід.

В межах першої складової основним завдан-

ням контролю є дослідження та аналіз впливу конкурентоспроможності на прибуток для вибору цінової стратегії з використанням методів конкурентного аналізу ринку.

Друга складова ретроспективного контролю і аналізу потенціалу ефективності спрямована на дослідження причин суперечностей між платоспроможністю і прибутковістю з метою вибору підходу до їх вирішення. Суперечність між рентабельністю і ліквідністю зумовлюється тим, що прагнення уникнути проблем неплатоспроможності може привести до відмов від здійснення високоприбуткових видів діяльності.

Обмеженнями цільових показників ефективності є необхідний рівень ліквідності активів підприємства і його платоспроможності, а також ризику, що виникають в процесі управління оборотними активами за умов недостатності джерел фінансування поточної діяльності підприємства. Звідси, при прийнятті рішень за результатами контролю і аналізу потенціалу ефективності виникає необхідність пошуку компромісу між достатнім рівнем прибутковості та допустимим рівнем ризику втрати ліквідності. Для забезпе-

чення позитивного фінансового результату необхідно контролювати зміни грошових потоків та регулювати чинники, які впливають на самофінансування підприємства і попереджати ризик залежності від зовнішніх джерел фінансування за таких обставин: в умовах дефіциту грошового потоку знижуються ліквідність і платоспроможність, що призводить до зростання простроченої заборгованості; надмірний грошовий потік призводить до втрати реальної вартості тимчасово вільних грошових коштів під впливом інфляції, сповільнення обіговості капіталу і втрати частини потенційного доходу в зв'язку з упущеними вигодами прибуткового розміщення грошових коштів в операційному або інвестиційному процесі.

Інформація пооб'єктного контролю є підґрунтям комплексної оцінки резервів на підставі інтегрального показника (P_{ef}), який на відміну від відомих враховує вплив чинників інфляції та ризику:

$$P_{ef} = (BP - B - K_{ef} \cdot B) \cdot K_{inf} \cdot K_p \quad (1)$$

де BP – виручка від реалізації, K_{inf} – рівень інфляції, K_{ef} – показник ефективності, B – витрати, K_p – рівень ризику.

Негативне значення інтегрального показника резервів ефективності вказує не тільки на наявність невикористаних резервів, а й на відсутність позитивного впливу прибуткоутворюючих чинників та загальну негативну динаміку використання ресурсів підприємства.

Для прогнозування очікуваних результатів діяльності підприємства важливим є оцінювання фінансового результату з урахуванням ризику, інфляції і резервів. При цьому під ризиком розуміється кількісно вимірювана ймовірність суттєвого (з точки зору суб'єкта контролю) відхилення фінансових результатів діяльності підприємства

Список використаних джерел:

1. Аткинсон Энтони А. Управленческий учет / Энтони А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, Марк С. Янг: пер. с англ. – [3-е изд.]. – М.: Вильямс, 2007. – 880 с.
2. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: монографія / С. В. Бардаш. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 656 с.
3. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку і контролю. Тернопіль: вид-во ТНЕУ “Економічна думка”, 2009. – 272 с.

від запланованих в умовах невизначеності. Для покриття ризику втрат прибутковості (економічних вигід) в звітному періоді необхідно формувати резерви, які визнаються шляхом оцінювання можливостей додаткового отримання прибутку. Резерви виявляються як на стадії планування, так і в процесі виконання планів. Необхідність формування резервів ефективності обумовлена неможливістю в сучасних умовах невизначеності здійснення господарської діяльності вірогідно оцінити фінансові результати підприємства на основі бухгалтерського обліку.

Висновки. Система пооб'єктного контролю є підсистемою управління, яка базується на єдиному інформаційному просторі та орієнтована на виявлення внутрішніх резервів і прогнозування зміни потенціалу ефективності підприємств. Запропонована система показників надає можливість здійснити контроль ефективності діяльності підприємства за двома аспектами: ієрархічними рівнями (підприємство, центри відповідальності, види діяльності, продукти) та видами контролю (поточний, ретроспективний). Методологічним базисом пооб'єктного контролю є фундаментальні та додатково визначені принципи: об'єктної орієнтованості, невизначеності, консерватизму, стандартизації, регульованості. Організація пооб'єктного контролю непрямо витрат забезпечує формування інформації для оцінювання маржинального внеску за продуктами та ризику їх неефективних видів. Оцінювання критичної функції об'єкта контролю і впливу відхилень витрат на потенціал ефективності здійснюється в межах поточного контролю для коригування цільових параметрів бюджету. Механізм оцінювання внутрішніх резервів потенціалу ефективності та ризиків втрат економічних вигід створюють інформаційну базу для прогнозування очікуваних фінансових результатів.

4. Дмитренко І. М. Система внутрішньокорпоративного контролю: передумови запровадження та чинники ефективності / І. М. Дмитренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 5. – С. 41–51.

5. Довбня В. Д. Внутрішній контроль: реалії часу: монографія / В. Д. Довбня. – Донецьк: УкрДон, 2011. – 187 с.

6. Друри К. Управленческий и производственный учет: [учебник] / К. Друри: пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.

7. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку: [монографія] / В.Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2005. – 262 с.

8. Нападівська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: [монографія] / Л.В. Нападівська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.

9. Нескородев Ю. В. Методологічні аспекти розвитку внутрішнього контролю : монографія / Ю. В. Нескородев. – К. : Фотос, 2012. – 403 с.

10. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [монографія] / В.П. Пантелеев; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агенство”, 2008. – 491 с.

11. Пушкар М. С. Контролінг - інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: [монографія] / М.С. Пушкар, Р.М. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 370 с.

12. 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.

13. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен. Дж. Фостер: пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 416 с. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

14. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): [монографія] / В.О. Шевчук. – К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с.