

А. М. Герасимович

д.е.н., професор,

ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ПОПРОЦЕСНИЙ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ОПЕРАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА

Постановка проблеми. За економічним змістом діяльність підприємства поділяють на операційну, інвестиційну та фінансову. Найважливішою і визначальною є операційна – з процесами заготівлі ресурсів, виробництва, реалізації готової продукції. У сьогоднішніх, постійно змінюваних ринкових умовах виникла необхідність у вдосконаленні і методів внутрішньогосподарського контролю операційної діяльності. Одним із них є попроцесний контроль затрат за функціями технологічних процесів. В зв'язку з цим є актуальним вдосконалення внутрішньогосподарського контролю, що є проблемою дослідження діної статті.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Науково-теоретичні та методичні засади попроцесного внутрішньогосподарського контролю затрат технологічних процесів висвітлені в працях таких вчених як Друрі К. [3], Ентоні Р. Дж. Рис [9]; Жук В.М. [4]; Пушкар М.С. [5].

Невирішені раніше частини загальної проблеми. На сьогодні відсутня цілісна, практична методика організації і побудови внутрішньогосподарського контролю операційної діяльності підприємства, стосовно українських економічних особливостей. Певною мірою окремі методичні підходи до розв'язання цієї проблеми розкрито в працях таких науковців, як Голов С. Ф., Ефіменко В.І. [1], Бутинець Ф. Ф. [2]; Цал-Цалко Й. С. [7], Щиборщ В. К. [8], що вимагає подальших розробок з вдосконалення вказаної методики.

Мета статті полягає в формуванні методичних засад, щодо організації і побудови попроцесного внутрішньогосподарського контролю затрат операційної діяльності на сучасному підприємстві.

Виклад основного матеріалу. Впровадження такого нового інформаційного механізму, як облік затрат за функціями, (а не за статтями затрат), «центрів відповідальності», які споживають ресурси, в найбільшій мірі відповідає також і вимогам контролю за поведінкою затрат. Такими процесами, наприклад в складальному цеху є: процес наладки обладнання; процес заготівлі (сировини, матеріалів, деталей, вузлів) та процес виробництва (монтаж, складання машин, тощо). Перенесення об'єкту обліку і контролю на процес викликано тим, що науково-технічна революція, глобалізація економіки і конкуренції, зумовили необхідність контролювати не рівень витрачених ресурсів (матеріальних, трудових), а процеси, які споживають ці ресурси, адже від поведінки процесів залежить обсяг спожитих ресурсів, а не навпаки.

Такий підхід також відповідає вимогам бюджетування, вищевказаних технологічних процесів складального цеху (заготівля сировини і матеріалів;

наладка обладнання; виробництво), які виступають як «центри відповідальності затрат».

Бюджетування, з однієї сторони – це процес складання фінансових кошторисів підприємства, а з другої – інжинірингова технологія, яка покликана для розробки і прийняття обґрунтованих управлінських рішень, виконання яких повинно контролюватися, а це означає, що без внутрішньогосподарського контролю, бюджетування втрачає сенс.

Оскільки основою методичного забезпечення операційної діяльності є бюджетування, то під системою внутрішньогосподарського контролю виконання бюджету слід розуміти систему процедур, що призначені для аналізу і оцінки ефективності управління ресурсами, затратами та зобов'язаннями підприємства протягом бюджетного періоду. Отже, необхідний періодичний моніторинг поточної діяльності, порівняння обсягів і затрат з бюджетними для уникнення надмірних витрат.

Відповідальність за організацію внутрішньогосподарського контролю несе власник і керівник підприємства, які ці обов'язки покладають на відповідні функціональні служби і працівників зайнятих управлінням. В першу чергу – це аналітична служба підприємства, яка відповідає за підготовку та обґрунтування основних стратегічних рішень та відслідковує загальну картину діяльності підприємства. Основною метою аналітичної служби є розробка концепцій, планів, бюджетів, програм розвитку підприємства та його «центрів відповідальності», на основі аналізу і оцінки результатів минулої і поточної діяльності.

Основний метод управління поточними затратами є їх планування. Головною метою такого планування є встановлення їх доцільної структури і обсягів на очікуваний період. Основною формою планування поточних затрат є їх бюджетування. Ось чому планування є першим, і одним із найважливіших етапів внутрішнього контролю підприємства.

Виконання бюджетних завдань передбачає відповідальність керівників структурних підрозділів – «центрів відповідальності» в межах яких встановлена персональна відповідальність менеджера за показники, які він зобов'язаний контролювати.

Якщо підсумувати вищевказане, то внутрішньогосподарський контроль представляє собою три взаємопов'язані між собою етапи:

- 1) облік фактичних даних і складання звіту про виконання бюджету;
- 2) порівняння фактичних даних із бюджетними і аналіз відхилень;
- 3) прийняття управлінських рішень щодо регулювання відхилень, а при необхідності й перегляду показників доведених структурним підрозділам бюджетів.

Порівняння бюджету й фактичних результатів – це не тільки база для оцінки результатів виконання. Бюджет також служить засобом зворотного зв'язку, коли працівники одержують інформацію про проблемні місця і виправляють ті з них, робота яких перебуває в зоні їх відповідальності.

Для створення на підприємстві системи внутрішньогосподарського контролю, найважливішою ділянкою – операційної діяльності, обов'язкова

наявність наступних умов: визначення процесів контролю; визначення системи показників; розробка прогнозної моделі підконтрольного процесу, з метою забезпечення виявлення відхилень фактичних показників від запланованих; розробка класифікатора причин відхилень; заходи впровадження розроблених коригуючих записів.

Отже, внутрішньогосподарський контроль за виконанням бюджету – це інструмент управління, що охоплює всю діяльність підприємства і сприяє досягненню поставленої мети. Процес внутрішньогосподарського контролю виконання бюджету наведено на рис. 1.

Система бюджетного внутрішньогосподарського контролю повинна забезпечувати зворотній зв'язок, повертаючи увагу працівників до значних відхилень від очікуваних результатів, що сприяє здійсненню управління за відхиленнями.

Процес внутрішньогосподарського контролю полягає у визначенні стандартів, фактично досягнутих результатів та здійсненні коригувань, якщо досягнуті результати суттєво відрізняються від передбачених стандартів.

Виконання бюджету контролюють, як після завершення бюджетного циклу, так і протягом виконання бюджету. Для виявлення відхилень проводять попередній, поточний і наступний контроль діяльності бюджетних центрів підприємства.

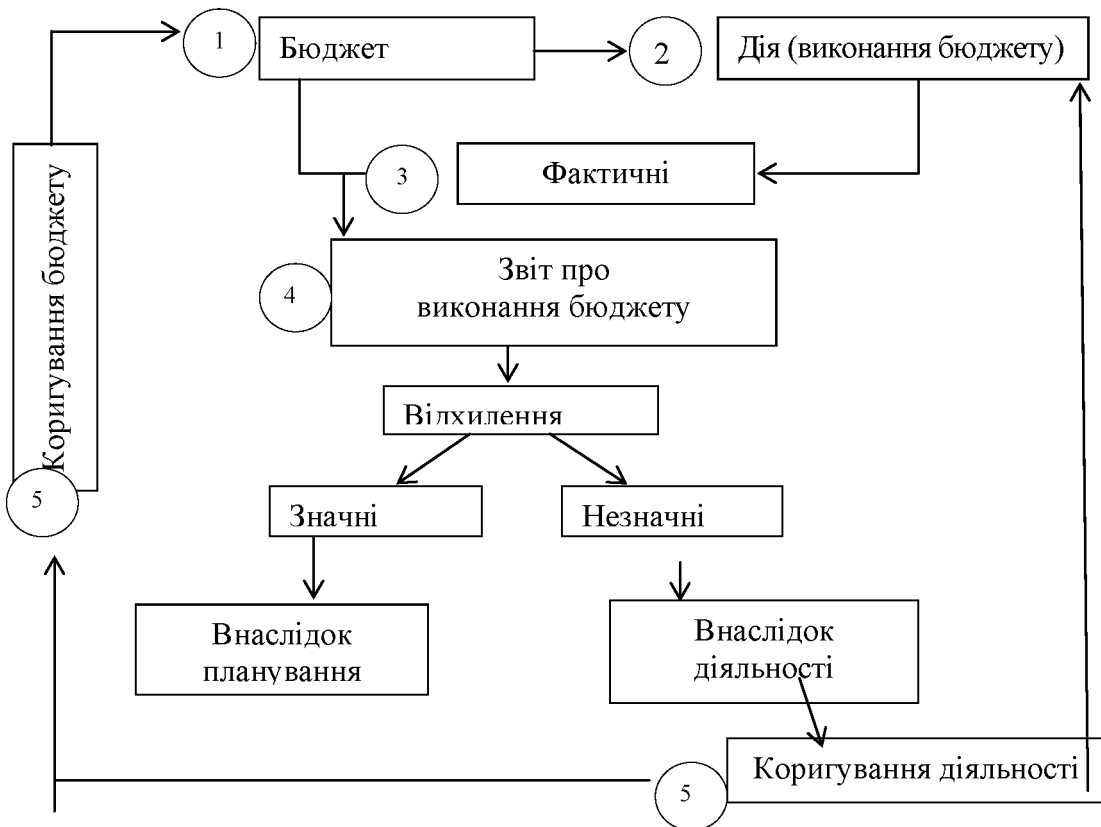


Рис. 1 Система внутрішньогосподарського контролю бюджетів підприємства

Попередній контроль здійснюється вже в процесі складання бюджетів. Його сутність полягає в обґрунтуванні всіх планованих показників.

Поточний контроль здійснюється в процесі діяльності по виконанню доведених бюджетів. Виявляються відхилення фактичних показників від планових, нормативних або стандартних та з'ясовуються їх причини і приймаються рішення щодо усунення негативних відхилень або застосування заходів, за допомогою яких можна досягнути позитивних відхилень.

Поточний контроль може здійснюватися на підставі:

- первинних документів;
- облікових реєстрів;
- оперативної управлінської звітності;
- в режимі on-line.

За даними первинних документів та оперативної звітності, фактичні обсяги витрачених сировини і матеріалів на вироблену продукцію співставляються з їх нормативами витратами і вказуються причини виявлених відхилень. З урахуванням виявлених причин приймаються рішення щодо усунення негативних результатів.

У режимі «on-line» поточний контроль здійснюється відповідно до заданої програми, що передбачає в автоматичному режимі відображення фактичних показників по виконанню відповідних бюджетів, їх зіставлення з плановими і розрахунок одержаної економії або допущених перевитрат. На основі цього приймається відповідне управлінське рішення на будь-який момент.

Наступний контроль виконання бюджетів здійснюється після закінчення планового періоду і складання управлінської звітності. При здійсненні наступного контролю виявляють відхилення фактичних показників від планових, встановлюють причини цих відхилень і розробляють заходи по усуненню негативних факторів та більш широкого використання позитивних факторів при здійсненні планування на наступні періоди. Складовою частиною наступного контролю є здійснення діагностики, аналізу і моніторингу діяльності бюджетних центрів.

Отже, виявлені відхилення – перший крок в оцінці діяльності підприємства, що допомагає виявити ділянку ефективності або неефективності всього процесу господарювання або окремих «центрів відповідальності». Крім визначення величин відхилень, важливо з'ясувати причину кожного з них. Інакше кажучи, для кожного показника, важливим є кількісне значення відхилення і виявлені його причини за факторами, «центрами відповідальності» і працівниками. Коли причина відома й проблема відхилень перебуває в сфері працівників, вони можуть почати відповідні дії, щоб усунути подібні відхилення у майбутньому.

Виходячи із концепції фінансового інжинірингу операційної діяльності підприємства, контроль – це система способів і прийомів, яка забезпечує управління діяльністю підприємства на підставі аналізу і оцінки правильності і ефективності управління його ресурсами.

Інформаційною базою контролю операційної діяльності є облік затрат по функціях процесів. Попроцесний підхід викликаний впровадженням,

починаючи з кінця ХХ століття, високотехнологічного виробництва та нових форм організації матеріально-технологічного постачання і праці. В цих умовах необхідно контролювати не обсяг використаних ресурсів за статтями затрат, а причини (носії) затрат, якими є окремі процеси «центрів відповідальності». Такими процесами, наприклад, центру відповідальності «Складальний цех» можуть бути: 1) наладка обладнання, 2) заготівля (матеріалів, запасних частин, вузлів) та 3) монтаж (машин, апаратів, приладів). Ці процеси виступають в якості «центрів затрат».

Оскільки контроль найбільш ефективний на попередньому і поточному етапах, то постає питання забезпечити його такою звітною інформацією, яка б складалася за найкоротші періоди, бажано за кожний день, а не за підсумками декади чи місяця, коли небажані відхилення запізно коригувати, або останнє дає низький ефект.

Для цієї мети, на практиці, можливе використання трьох типів звітів: інформаційні, звіти про персональну діяльність (контрольні звіти) та звіти економічних показників.

Інформаційний звіт складається для керівництва підприємства з констанцією про здійснені господарські операції. При необхідності, керівництво може запросити додаткові дані про певні події для більш детального розгляду.

Звіти економічних показників представляють собою економічний аналіз дотримання планових (бюджетних) показників з розрахунком впливу окремих факторів. Він здебільшого складається по результатах місяця на підставі даних обліку, включаючи облік повних затрат, і є узагальнюючим.

Найбільш ефективним, з точки зору періодичності складання, є звіт про персональну діяльність, його ще називають контрольним звітом. Його можна назвати «Звітом «центру відповідальності» про роботу і зміни». Він складається в прямих затратах щоденно на підставі даних управлінського обліку по «центрах відповідальності» і в найбільшій мірі відповідає вимогам контролю за виконанням бюджету операційної діяльності.

В «Звіті «центру відповідальності» про роботу зміни» відображаються три види інформації: 1) планові (бюджетні) показники і 2) фактичні показники; 3) відхилення, з вказівкою коду причин відхилення.

Контроль і коригування бюджетів здійснюють також за допомогою багаторівневого економічного аналізу відхилень. Кожний рівень аналізу передбачає відповідні деталізації показників:

- визначення загальних відхилень між фактичними й бюджетними даними;
- оцінка відхилень та виявлення факторів;
- здійснення факторного аналізу відхилень.

На першому рівні аналізу опрацьовують відхилення між фактичними результатами і даними виконаного бюджету, на другому – здійснюють діагностику відхилень та виявляють можливі фактори впливу, на третьому – зосереджують увагу на розрахунках факторного аналізу. Звичайно фактичний обсяг господарювання відрізняється від визначеного в бюджеті.

Якщо фактичний рівень діяльності перевищує бюджетний, то частина витрат, яка належить до змінних, перевищуватиме заплановану величину просто внаслідок зростання обсягу діяльності. Тому неправильно порівнювати реальні витрати за одного рівня діяльності з бюджетними, при розрахунках якого орієнтувалися на інший рівень.

Для коректного порівняння планові й фактичні показники мають бути зіставними з обсягом діяльності. Тому, перш ніж ухвалювати рішення, щодо розподілу відповідальності між визначеними «центрами» за відхилення, потрібно скоригувати бюджетні дані й перерахувати їх на фактичний обсяг діяльності, тобто скласти гнучкий бюджет. Сукупне відхилення бюджетних даних від фактичних розділяють на два відхилення: викликане зміною обсягу діяльності порівняно з прогнозованим, та відхилення, викликані порушеннями у технологічному процесі. Останнє, як відхилення фактичних даних від даних гнучкого бюджету, деталізують стосовно кожного показника, що формує результат діяльності (доходи, витрати), за факторами, які викликали ці зміни.

Варто акцентувати увагу, що гнучкі бюджети можна використовувати не тільки на етапі аналізу передбачення бюджету, а й на етапі планування – для попереднього передбачення можливих коливань.

Процес контролю в «центрі відповідальності» поєднується з аналізом результатів діяльності.

Одержані у процесі аналізу дослідження результати підлягають систематизації, узагальненню і реалізації на практиці.

Результати економічного аналізу повинні задовольняти потреби користувачів і відповідати певним вимогам, які впливають із принципів організації, документообігу, планування, обліку, аналізу і управління на підприємстві.

Є дві основні форми подачі заключних аналітичних матеріалів – описова і безтекстова.

Описова форма має текстову основу і оформляється у вигляді відповідних документів: аналітична записка; довідка; висновок.

Основною формою узагальнення результатів аналізу є аналітична записка, в якій характеризують стан ресурсів, причини порушень, а також вжиті щодо виявлених недоліків заходи.

Аналітична записка містить:

- загальні дані про об'єкт;
- характеристику виконання бюджету «центром відповідальності»;
- характеристику відхилень, які було виявлено, та вплив окремих факторів на показник;
- висновки і пропозиції.

В розділі «Загальні дані» розглядають характеристику об'єкта аналізу («центру відповідальності»), вказують період, за який зроблено аналіз, та які питання було розглянуто.

У розділі «Виконання роботи «центром відповідальності», відображують дані про ступінь виконання, відхилення від завдань, темпи

зростання і приросту за відповідний період порівняно з минулими періодами. Обов'язково аналізують фактори, які впливали на результати роботи, їх взаємозв'язок, взаємодію, причини відхилення. При цьому особливу увагу звертають на тенденції, що виникають у роботі підприємства або його структурного підрозділу.

Виклад у аналітичній записці супроводжують таблицями, графіками та іншими ілюстраціями, які підтверджують текст. Крім того, додають розрахункові таблиці, які дають можливість надати висновки та пропозиції. Особливу увагу в цьому розділі приділяють питанням формування показників, які є критеріями оцінки рівня ефективності роботи «центру відповідальності».

У заключній частині аналітичної записки дають оцінку діяльності «центру відповідальності», шляхом висновків, пропозиції та заходів, спрямованих на усунення недоліків.

За результатами аналізу можуть складатися і окремі довідки та висновки або подаватися тільки таблиці без супроводжуючих текстів.

Довідки і висновки більш конкретні, ніж аналітична записка. Здебільшого ці форми документів складаються за результатами економічного аналізу найпроблемніших ділянок господарської діяльності. В них містяться тільки аналітична і заключна – конструктивна (висновки, пропозиції, резерви і заходи щодо їх реалізації та контролю) частини.

Безтекстова форма не містить текстових матеріалів і подається у вигляді макетів таблиць, графіків, схем, рисунків, які мають як аналітичне, так і наочне значення. Ця форма зручна для фахівців, які на основі навіть стислого матеріалу, можуть робити висновки та приймати необхідні управлінські рішення. Перевагами безтекстової форми є оперативність, швидкість подання результатів аналізу, що сприяє підвищенню їх дієвості.

Ще одним фактором невизначеності, постійно наявним в управлінні, є люди, які виконують більшість робіт у будь-якому «центрі відповідальності». Люди – не комп'ютери, їх не можна запрограмувати на здійснення завдання з абсолютною точністю. Складно прогнозувати відповідну реакцію працівників на введення нових інструкцій і команд, тобто надання додаткових прав та покладання обов'язків.

Персонал центру відповідальності розуміє, що з метою оцінювання результативності їх діяльності керівництво застосовує різні методи контролю. Вони також знають, що їх помилки та досягнення, де керівництво встановило стандарти і виконує процедуру контролю, будуть підставою для розподілу винагороджень та покарань. Тому підлегли, як правило, роблять те, що керівник хоче побачити від них під час перевірки.

Тому необхідно ретельно створювати систему контролю з урахуванням подібних ефектів, інакше вона спрямовуватиме діяльність персоналу на те, щоб добре виглядати під час проведення контролю, а не на досягнення цілей «центру відповідальності». Такий вплив може також призвести до отримання неправильної інформації.

Щоб уникнути ненавмисного впливу контролю на поведінку персоналу, і, таким чином, підвищити його ефективність, необхідно:

- встановлювати досяжні стандарти, прийнятні для співробітників;
- забезпечити двобічне спілкування;
- уникати надмірного контролю;
- винагороджувати за досягнення стандарту, нормативу, бюджету.

Порівнюючи фактично отримані результати з тими, що були заплановані, керівництво має змогу краще оцінити, наскільки реальними були складені ним плани. Ця процедура також дозволяє одержати інформацію про проблеми, що виникли, та сформулювати нові плани так, щоб уникнути їх у майбутньому. Друга функція наступного контролю полягає в сприянні мотивації. Якщо керівництво «центру відповідальності» пов'язує мотиваційні винагороди з досягненням певного рівня результативності, то, очевидно, що фактично досягнуту результативність потрібно визначати точно й об'єктивно.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямку. Контроль – фундаментальний елемент в системі операційної діяльності підприємства. Ні створення організаційної структури, ні бюджетування, ні облік, ні мотивацію не можна розглядати окремо від контролю. Він є невід'ємною складовою будь-якої системи управління сучасним підприємством і його механізм необхідно постійно вдосконалювати на що повинні бути направлені дослідження, як науковців так і практиків-менеджерів з контролю.

Список використаних джерел

1. Голов С.Ф., Ефименко В.И. Учёт и контроль затрат: пути развития, Ж. Бухгалтерский учёт, 1991, № 11; с. 5-11; Бочаров В.В. Финансовый инжиниринг, М. Питер, 2004, 394 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Аудит. Підручник. Житомир, ПП «Рута»: 2006, 511 с.
3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. М. «Аудит», ИО «ЮНИТИ», 1998, 774 с.
4. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учёта. Монография. Киев, 2013, с. 364-385.
5. Пушкар М.С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту. Монографія. Тернопіль, Карт-бланш. 2004, 230 с.
6. Хорнгрен Ч., Фостер ДЖ. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект. М. Финансы и статистика, 1995, ГЛ. 6,7.
7. Цал-Цалко Ю.С., Мороз Ю.В., Цегельник Н.І. Управлінський облік. Житомир, Рута, 2015, 473 с.
8. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. М., «Дело и Сервис», 2001, с. 100.
9. Энтони Р., Дж. Рис. Учет: ситуации и примеры М.«Финансы и статистика»; 1993, 275 с.