

1. Ансофф И. Стратегическое управление: учебн. / И. Ансофф; под ред. Л. И. Евенко. — М.: Экономика, 1989. — 519 с. 2. Антикризисное управление: учебн. / под ред. Короткова Э. М. — М.: ИНФРА — М., 2001. — 432 с. 3. Базаров Г. З. Теория и практика антикризисного управления: учебн. / Г. З. Базаров, С. Г. Беляев, Л. П. Белых и др.; под ред. С. Г. Беляева и В. И. Кошкина. — М.: Закон и право, ЮНИТИ, 1996. — 468 с. 4. Бланк И. А. Финансовая стратегия предприятия: учебн. / И. А. Бланк — К.: Эльга, Ника-Центр, 2004. — 720 с. 5. Вечканов Г. С. Краткая экономическая энциклопедия / Г. С. Вечканов, Г. Р. Вечканова, В. Т. Пуляев. — СПб: ТОО ТК «Петрополис», 1998. — 509 с. 6. Король В. С. Антикризисный менеджмент в умовах ринкової трансформації економіки: автореф. дис. ... канд. екон. наук: (08.06.02) / В. С. Король; НАН України, Ін-т регіон. дослідж. — Л., 2001. — 20 с. 7. Кошкин В. И. Антикризисное управление: 17-модульная программа для менеджеров «Управление развитием организации». Модуль 11 / В. И. Кошкин и др. — М.: ИНФРА-М, 1999. — 560 с. 8. Крутик А. Б. Антикризисный менеджмент: Превентивные методы управления: учебн. / А. Б. Крутик, А. И. Муравьев. — СПб: Питер, 2001. — 430 с. 9. Осипов Ю. М. Теория хозяйства: учебн. / Ю. М. Осипов. — М.: МГУ, 1998. — 368 с. 10. Попов Р. А. Антикризисное управление: учебн. / Р. А. Попов. — М.: Высш. шк., 2003. — 429 с. 11. Стратегия и тактика антикризисного управления фирмой: учебн. / под общ. ред. А. П. Градова и Б. И. Кузина — СПб.: Специальная литература, 1996. — 510 с. 12. Стрекалов О. Б. Кризисы в организации и управление проектами: учеб. пособие / О. Б. Стрекалов, Э. Р. Зарипов. — Казань: КГТУ, 1997. — 160 с. 13. Чернявский А. Д. Антикризисное управление / А. Д. Чернявский. — К.: МАУП, 2000. — 204 с. 14. Штангрет А. М. Антикризове управління підприємством: навч. посіб. / А. М. Штангрет, О. І. Копилук. — К.: Знання, 2007. — 335 с. 15. Штангрет А. М. Необхідність та ключові принципи антикризового управління на підприємствах видавничо-поліграфічної галузі України / А. М. Штангрет // Економіка: проблеми теорії та практики: зб. наук. пр. Вип. 215: В 4 т. Т. II. — Дніпропетровськ: ДНУ, 2006. — С. 471–479. 16. Яковец Ю. В. Циклы. Кризисы. Прогнозы. / Ю. В. Яковец. — М.: Наука, 1999. — 359 с. 17. Pauchant T. C., Morin E. M. La gestion systemique des crises et la prevention de la contr-production // Rev francaise de gestion. Paris. — 1996. — №108. — В. 80–99, с. 80–99.

КРИЗИС ПРЕДПРИЯТИЯ: ПОЗИТИВНЫЕ И НЕГАТИВНЫЕ АСПЕКТЫ

Рассматривается кризис как ключевой и обязательной элемент жизненного цикла предприятия.

CRISIS COMPANY: POSITIVE AND NEGATIVE ASPECTS

A crisis as key and obligatory element of life cycle of enterprise is examined.

Стаття надійшла 28.09.09

УДК 658.5.:657.6:006

Д. С. Лозовицька

Львівська комерційна академія

ОСНОВНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ АВТОМОБІЛЯМИ ТА ЇХ СЕРВІСУ

Розглядаються основні засади і вплив галузевих особливостей діяльності на застосування технології поопераційного обліку витрат й організацію внутрішнього контролю на підприємствах торгівлі автомобілями та їх сервісу.

Облік витрат, внутрішній контролю, торгівля, автомобілі, сервіс

Сьогодні для успішної роботи підприємство повинне володіти не тільки здатністю одержання прибутку, а й відповідно реагувати на зміни в конкурентному середовищі. У сучасних умовах господарювання ця проблема стала актуальною для більшості підприємств України. Вирішення її пов'язано передусім з ефективністю та якістю системи управління та її невіддільних складових — систем обліку і внутрішнього контролю. Це вимагає вибору відповідних методів обліку витрат і певної побудови внутрішнього контролю.

Значний науковий доробок у дослідження проблем обліку витрат і внутрішнього контролю зробили такі вітчизняні вчені, як Ф. Ф. Бутинець, В. В. Сопко, С. Ф. Голов, Г. М. Давидов, Н. І. Дорош, О. Ю. Редько, В. С. Рудницький, І. І. Пилипенко та ін. Однак залишаються недостатньо висвітленими питання особливостей організації обліку витрат та внутрішнього контролю як інструментів управління підприємствами у зв'язку з галузевими особливостями їх діяльності.

Авторемонтне підприємство — це технічно оснащене універсальне підприємство з комплексом устаткування і пристосувань, здатне виконати будь-який вид ремонту і технічне обслуговування будь-якого автомобіля. При цьому підприємство може займатися продажем автомобілів і обслуговуванням рухомого складу, тобто відбувається поєднання декількох видів економічної діяльності. Так, згідно з діючим класифікатором кодів економічної діяльності України досліджуваній сфері діяльності відповідає група кодів 50 «Торгівля автомобілями та мотоциклами, їх технічне обслуговування та ремонт», де, зокрема, виділяють коди 50.1 «Торгівля автомобілями», 50.2 «Технічне обслуговування та ремонт автомобілів» і 50.3 «Торгівля автомобільними деталями та приладдям» [6]. На нашу думку, рівноцінним виразом, використовуваним нами надалі, з формулювання виду діяльності підприємства є торгівля автомобілями та їх сервіс.

При виокремленні особливостей ведення діяльності підприємства торгівлі автомобілями варто звернути увагу на вид розрахунків за надані послуги та придбані товари чи продукцію та правильність розуміння понятійно-категорійного апарату, тобто термінів. При застосуванні термінів «продукція», «послуги», «товари» слід розуміти, що на підприємстві торгівлі автомобілями та їх сервісу продукцією вважаються автомобілі, продані за готівку чи шляхом переказу коштів на поточний рахунок підприємства, товарами можуть бути автомобільні деталі та приладдя, використовувані при наданні послуг або реалізовані як самостійний об'єкт торгівлі, послуги — тюнінг, технічне обслуговування, ремонт, гарантійний сервіс тощо, у процесі надання яких не виключене використання і товарів, і продукції.

З огляду на проведений аналіз останніх досліджень і публікацій, на наш погляд, можна сформулювати доцільність застосування ABC/M методу в обліку діяльності підприємств торгівлі автомобілями та їх сервісу наступним чином. Наявність великої частки накладних витрат у структурі повних витрат підприємства й, особливо, їх тенденція до зростання в абсолютному та

відносному вимірах. Має значення і важливість інформації про накладні витрати для прийняття управлінських рішень і формування конкурентної переваги (зокрема, усвідомлення самими керівниками такої важливості). Так, приблизно 65% компаній, що прийняли ABC/M, оцінювали значення інформації про накладні витрати вище за середнє. Для діяльності підприємства характерні такі ознаки: високотехнологічне виробництво зі значною різноманітністю і складністю продукції та відповідних технологічних процесів, чимала частка разової, нестандартної продукції, або дрібносерійне виробництво; короткий виробничий цикл і незначні, часто змінні розміри замовлень; велика різноманітність за кількістю та якістю вхідних матеріально-сировинних ресурсів; суттєва диверсифікація ринків збуту і каналів розповсюдження продукції. Об'єктом для побудови ABC/M-моделі не обов'язково може обиратися ціле підприємство (звичайно, це необхідно для об'єктивної оцінки рентабельності продукції). Це може бути окремий цех або виробництво, територіально відокремлений підрозділ або філія чи сфера діяльності, ефективність якої вважається критичною для підприємства (наприклад, логістика, автосервіс).

Традиційно розглядають застосування ABC/M у промисловості, однак ця технологія управління витратами цілком застосовна і у сфері торгівлі й послуг, зокрема для торгівлі автомобілями та їх сервісу, де частка накладних витрат значно вища. Більше того, в Європі частка сервісних організацій (51%), що впровадили ABC/M, перевищує цей показник серед виробничих компаній.

Важливе значення для успішного впровадження ABC/M має гнучкість управління ресурсами на даному підприємстві. Йдеться про те, наскільки підприємство із суб'єктивних і об'єктивних причин здатне скорочувати неефективні ресурси. Зменшення споживання ресурсів певними об'єктами витрат призведе в кінцевому підсумку до вивільнення цих ресурсів і зміни грошових потоків підприємства.

Впровадження ABC/M методу має два основних напрями впливу на управління діяльністю підприємства [2, 4]. Перший призначений для оперативного управління, метою якого є підвищення ефективності операцій, зменшення поопераційних витрат, поліпшення використання активів. Величина потреби в операціях приймається як константа, завданням стає забезпечення цієї потреби з меншими ресурсами. Це досягається шляхом збільшення кількості операцій, які можна виконувати при незмінному ресурсі (наприклад, збільшити пропускну здатність операції «підготовка товарноспровідних документів» у відділі збуту), зменшення витрат на підтримання ресурсу (часткова автоматизація оформлення документів, що веде до вивільнення працівників). В обох випадках досягається здешевлення собівартості виконання операції. Другий напрямок забезпечує стратегічну складову управління витратами. Базується на припущенні, що ефективність виконання кожної операції є незмінною і спрямована на виявлення ситуацій, коли підприємство не покриває доходами, що надходять від певного виробу, споживача, каналу збуту тощо, витрат на їх обслуговування. Виявляються операції, непропорційно часте використання яких призводить до збільшення витрат.

Основна логіка стратегічного управління витратами полягає в оптимізації портфеля продукції чи споживачів з метою зменшення надмірного попиту на певні операції, і зокрема, операції, виконання яких є витратним для компанії. З другого боку, з'ясовують рентабельні напрямки діяльності і подається сигнал маркетинговій службі стимулювати попит у цих сегментах. Таким чином, завдання стратегічного управління витратами полягає в зміщенні структури операцій у напрямку найрентабельнішого використання. Це стосується не лише сфери продаж, а й розробки нової продукції та налагодження стосунків з постачальниками, де так само можна закласти підвалини для оптимального набору здійснюваних операцій у майбутньому.

Зважаючи на досягнення ефективно діючої системи, корисним є розрахунок собівартості бізнес-процесів, які являють собою логічну послідовність декількох операцій, причому результати попередньої стають входом для наступної. У кінці кожного бізнес-процесу, як правило, перебуває зовнішній споживач. Для підвищення точності визначення собівартості розробники програмного забезпечення з АВС/М прикріплюють за кожною операцією певні атрибути, що чітко ідентифікують її як у схемі калькулювання витрат продукції чи споживачів, так і в схемі калькулювання вартості процесів. Для потреб поглибленого дослідження бізнес-процесів операції необхідно групувати за процесами, в які вони включені, і за відповідальними особами.

На підприємствах торгівлі автомобілями та їх сервісу частка накладних витрат значно вища, ніж на виробничих. На основі проведеного дослідження можна стверджувати, що запровадження поопераційно-орієнтованого обліку й управління витратами на підприємстві дозволить краще реалізувати його потенціал. Сьогодні застосовують цю технологію небагато підприємств України, тому актуальним є проведення подальших наукових досліджень з розробки методики застосування поопераційно-орієнтованого обліку й управління витратами (АВС/М) на підприємствах торгівлі автомобілями та їх сервісу.

Підприємство, яке планує чи вже використовує в своїй діяльності поопераційно-орієнтований облік і управління витратами (АВС/М), повинне мати ефективну систему внутрішнього контролю. Її потрібно побудувати для досягнення ряду цілей: операційних, звітності (достовірність, повнота, своєчасність фінансової звітності), нормативних (відповідність вимогам законодавства) [1]. Під операційними цілями слід розуміти ефективність і економичність операцій, інформацію про які забезпечують поопераційно-орієнтований облік та управління витратами. Для контролю керівництву підприємства важлива інформація не тільки про результати, але й від вищевикладених факторів, які впливають на цей результат. Таку інформацію можна оперативно отримати, якщо використовувати поопераційно-орієнтований облік витрат, у рамках управління яким повинна діяти чітка, інтегрована система внутрішнього контролю. Отже, контроль можливий за ресурсами та витратами («на вході»), за процесами (операціями) і результатами (об'єктами). Для кращого розуміння необхідності контролю і його суті, зокрема, варто з'ясувати, чи можливо

замінити чимось контроль і чи потрібно це робити. Найкращим контролером був і залишається зацікавлений у результатах виконавець. Таким чином, контроль можна замінити побудовою якісних систем відбору, компенсації, стимулювання, правильного делегування і створенням відповідних елементів корпоративної культури [5]. Однак насправді все це не замінить контролю, а просто перекаже функції на плечі самих виконавців, тобто зробить можливим якісний самоконтроль. Керівник повинен буде контролювати лише найважливіші результати (показники).

Управління в роботі принципом системності дозволяє впливати одночасно на декілька факторів, аби змінити результат. Враховуючи цілі та стратегію компанії та ще ряд важливих факторів, ми створюємо власну «під себе» систему показників на всіх рівнях, де можливий контроль за всіма важливими аспектами бізнесу. Процес створення можна розділити на фази, етапи, цикли і т.д. Однак найбільш функціональним є поділ на початкову стадію — власне процес і результат, у межах яких виокремлюють операції та об'єкти, зокрема й об'єкти та операції витрат діяльності. Проблеми побудови системи показників результативності та ефективності бізнесу окреслено багатьма науковцями та економістами. Найефективнішою вони визнають систему збалансованих показників та поєднання їх з поопераційно-орієнтованим управлінням інформаційним середовищем, ERP та CRM системами.

Актуальність розгляду системи внутрішнього контролю в умовах застосування поопераційно-орієнтованого обліку та управління витратами обумовлюється динамікою й унікальністю бізнесу, у тому числі підприємств торгівлі автомобілями та їх сервісу, живої праці (людей), нестабільного стану економіки і ринків, зміною смаків споживачів, розвитком технологій і високими різноманітними ризиками. Показники, складові системи, кроки по впровадженню, організаційні та методологічні особливості можуть бути різними, однак вони відповідають тому, що важливо для компанії, використовуються для постановки цілей і періодичного вимірювання прогресу в міру досягнення цих цілей (обліку та контролю).

Посилення уваги до побудови системи внутрішнього контролю (СВК) спостерігалось приблизно вісім років тому у зв'язку з публічним виявленням великих махінацій у ТНК Xerox, WorldCom, Ahold і банкрутством компаній ENRON, Parmalat, аудиторської компанії Arthur Andersen. Основні підходи розроблено COSO 15–20 років назад. Після прийняття закону Сарбейнса–Окслі в США системою внутрішнього контролю (СВК) зацікавилися і почали впроваджувати її компанії в усьому світі. В Україні для багатьох компаній необхідність впровадження СВК пов'язана із системою менеджменту якості ISO 9000:2001. Варто враховувати і прийняття декількох нових міжнародних стандартів аудиту (MCA), зокрема MCA 315.

Система внутрішнього контролю відповідно до MCA 315 складається з таких елементів: середовище контролю; процедури контролю; процеси оцінки ризиків суб'єкта господарювання; інформаційні системи моніторингу, контролю.

Компанія з ефективною системою внутрішнього контролю володіє гнучкими елементами захисту і реагування на ризики, що виникають. У розрізі такого твердження можна виділити декілька ключових особливостей (моментів). Керівництво вищого рівня, яке відповідає за основні процеси в компанії, повинне володіти необхідними внутрішніми інструментами, щоб управляти ризиками. Як уже згадувалося, при розгляді особливостей поопераційного обліку витрат важливими моментами є класифікація і прописаність бізнес-процесів (операцій), оперативне визначення собівартості, тобто основні процеси продаж, управління активами та допоміжними процесами (виробництвом, фінансами, безпекою), юридична служба, інформаційні технології [2, 5]. При цьому система внутрішнього контролю повинна бути побудована таким чином, щоб негативні події, які можуть завадити досягненню цілей, були виявлені якомога швидше (ідентифіковані).

Відповідно до вищесказаного, науковці приділяють значну увагу наявності ефективного контрольного середовища, тобто, коли менеджмент встановлює стандарти діяльності в компанії, як-от: письмові політики і процедури, кодекс етики, стандарти поведінки і т.д. Ці стандарти доводяться до персоналу, який, у свою чергу, розуміє свої повноваження й обов'язки та прагне виконувати операції етично [1, 4, 5]. Розробка та впровадження політик, що регламентують бізнес-процеси, здійснення оцінки і моніторингу ризиків, застосування контролю є логічним продовженням процесу побудови системи внутрішнього контролю.

На основі практичного досвіду багатьох компаній, описаного в численних працях, які порушують питання управління, аналізу та контролю, оцінювання ризиків найкраще розпочинати з їх ідентифікації, що проводиться на підставі описаних бізнес-процесів з використанням блок-схем і карт бізнес-процесів, написанням положень про документування, бюджетування й облікову політику, положення про службу внутрішнього аудиту [1, 5]. Класифікують ризики на стратегічні, фінансові та операційні [1–5, 8]. При цьому варто звернутися до місії, цілей і завдань компанії, стратегічного аспекту діяльності організації. Адже при визначенні їх було сформульовано та класифіковано фактори впливу внутрішнього і зовнішнього середовища на підприємство, які також є джерелами ризиків.

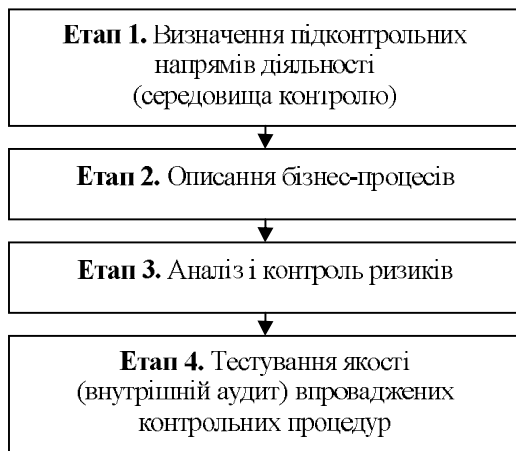
Політики і процедури повинні бути розроблені таким чином, щоб забезпечити розумну впевненість у тому, що реагування на новий ризик здійснюється ефективно і вчасно. Відповідно до цього, контрольні процедури — це набір політик і процедур, що забезпечують реагування на ризики з боку керівництва. При цьому можливо, що одному ризику відповідають декілька процедур, і навпаки, однією процедурою можна нівелювати декілька видів ризиків.

Окремим ключовим моментом, складником або елементом контролю є інформаційні комунікації, адекватні при наданні доступної, актуальної, точної, своєчасної за змістом інформації. Необхідна інформація повинна формуватися, фіксуватися, бути переданою в такій формі і в такі терміни, які б дозволяли персоналу виконувати їх функціональні обов'язки якісно.

Системі внутрішнього контролю притаманний постійний моніторинг і аналіз [1, 5, 8]. Моніторинг — це оцінка якості процедур внутрішнього контролю, а також наявності і функціонування компонентів процесу управління ризиками та процесами (операціями) й можливості їх коректування. Постійний моніторинг передбачає контроль за звітністю, іззовні за іншими сторонами, організаційною структурою, проведенням тренінгів, періодичне підтвердження персоналом розуміння принципів внутрішнього контролю і процесу управління ризиками.

Прикладом періодичного моніторингу є самооцінка, зовнішній і внутрішній аудит. Частота та обсяг їх залежать від суттєвості ризиків, що контролюються, і значимості контрольних дій зі зниження чи усунення останніх [4, 5, 6]. Вимоги і рекомендації щодо визначення суттєвості встановлено МСА 320 «Суттєвість в аудиті». Інформація вважається суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення можуть вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на підставі фінансових звітів. Залежить суттєвість від величини суми статті або значущості помилки, допущеної за певних обставин через пропуск або неправильне відображення; вона є певним порогом або критерієм відсікання, а не основною якісною характеристикою, яка має бути притаманна інформації, щоб вона стала корисною.

Система внутрішнього контролю в умовах поопераційно-орієнтованого обліку й управління витратами на підприємствах торгівлі автомобілями будується за певною послідовністю (див. рисунок).



Етапи побудови СВК

Перший етап включає визначення: цілей, відповідно до яких створюється система; напрямів, важливих для бізнесу (основних і допоміжних видів діяльності чи це в торгівлі чи наданні якісного технічного обслуговування, у капітальному чи поточному ремонті, забезпеченні гарантійного сервісу, в ексклюзивному укомплектуванні автомобілів, власному виробництві продукції для автомобільного сервісу і т.д.); системи показників, значних для кожного напрямку, і досягнення цілей за цими показниками.

Другий етап окреслює бізнес-процеси, зокрема призначення відповідальних за визначення показників і забезпечення можливості самостійно встановлювати ці показники чи дотримувати постійний (періодичний) обернений зв'язок з керівництвом.

Аналіз і контроль ризиків на *третьому етапі* включає визначення разом з виконавцями факторів (ресурсів), від яких залежить досягнення сформульованих цілей, способів забезпечення (контролю) цих факторів і ресурсів «на вході»; розроблення вимог «на вході» й інструментів відповідно до цих вимог; встановлення відповідальних за контроль «на вході»; автоматизацію та впровадження бар'єрів-фільтрів;

Четвертий етап побудови СВК охоплює проблеми щодо забезпечення тестування якості (внутрішній аудит) впроваджених контрольних процедур, зокрема побудову графіка проведення аудиту; розроблення аудиторської звітності; обговорення з керівниками та відповідальними особами отриманих результатів; оперативного визначення потреби в змінах й удосконаленнях, виходячи з отриманої від СВК інформації, та швидкого впровадження цих змін; автоматизації (часткової або повної) внутрішнього контролю й аудиту.

Перспектива подальших наукових досліджень пов'язана з дослідженням організаційних і методичних аспектів побудови системи обліку витрат і системи внутрішнього контролю й аудиту на вищезазначених концептуальних засадах.

1. Внутренний контроль — эффективный инструмент управления бизнесом в условиях экономической неопределенности // Контроль. — 2009. — № 1. — С. 58–65. 2. Голов С. Ф. Управлінський облік: підруч. / С. Ф. Голов — К.: Лібра, 2003. — 704 с. 3. Друри К. Управленческий и производственный учет: учеб. / К. Друри — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. — 1071 с. 4. ІНТАЛЄВ Україна — <http://www.intalev.ua/>. 5. Как построить систему контроля в компании? // Контроль. — 2009. — № 1 — С. 65–72. 6. Класифікатор видів економічної діяльності підприємств і організацій України. 7. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Вид. 2007 / Пер. з англ.; О. В. Селезньов та ін. — К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2007. — 1172 с. 8. The Institute of Internal Auditors (2008). The IIA research Foundation's Common Body of Knowledge study, 2008.

ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ УЧЕТА РАСХОДОВ И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ТОРГОВЛИ АВТОМОБИЛЯМИ И ИХ СЕРВИСА

Рассматриваются основные принципы и влияние отраслевых особенностей деятельности на применение технологии пооперационного учета затрат и организацию внутреннего контроля на предприятиях торговли автомобилями и их сервиса.

BASIC PRINCIPLES OF COST ACCOUNTING AND INTERNAL CONTROL AT THE ENTERPRISE TRANSMISSION AND THEIR SERVICE

The basic statements and the influence of the special features on the application of activity based costing accounting technology and organization of internal control on the car trading enterprise and their services.

Стаття надійшла 24.09.09