

ЗАСТОСУВАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР У ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРЬСЬКОМУ КОНТРОЛІ ХЛІБОПЕКАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Обґрунтовано особливості методики застосування аналітичних процедур у внутрішньогосподарському контролі хлібопекарських підприємств.

Ключові слова: аналітичні процедури, внутрішньогосподарський контроль, хлібопекарські підприємства

Zubchik S.

APPLYING ANALYTICAL PROCEDURES IN INTERNAL ECONOMIC CONTROL OF BAKERY ENTERPRISES

Methodology peculiarities of applying analytical procedures in internal economic control of bakery enterprises are grounded.

Keywords: analytical procedures, internal economic control, bakery enterprises

Вступ. Застосування аналітичних процедур у внутрішньогосподарському контролі хлібопекарських підприємств дозволяє удосконалити систему управління господарською діяльністю. З цією метою на хлібопекарських підприємствах необхідно визначитися з системою показників, які будуть розраховуватися при застосуванні аналітичних процедур, адже на даний час не існує методики їх розрахунку. Це пов'язано з тим, що в науковій літературі обґрунтовано лише склад методів, показників і розрахунків, які використовуються в аудиті, в той час, як при застосуванні аналітичних процедур у внутрішньогосподарському контролі, такого механізму не розроблено. Дану ситуацію пов'язуємо з тим, що система внутрішньогосподарського контролю має специфічні властивості на підприємствах різних галузей. Зважаючи на специфіку діяльності хлібопекарських підприємств, необхідним є розробка системи показників, які використовуються при аналітичних процедурах у внутрішньогосподарському контролі та які є суто контрольними й відповідно не дублюються в системі економічного аналізу.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Окремі питання методики застосування аналітичних процедур у внутрішньогосподарському контролі підприємств різних галузей національної економіки стали об'єктом дослідження вітчизняних вчених, серед яких Н. М. Проскуріна [7], Є. В. Мних, М. О. Никонович, Н. С. Барабаш [2], С. В. Івахненко, Т. В. Іськович [3] та ін. Показники, які можуть використовувати при застосуванні аналітичних процедур стали об'єктом дослідження наступних вчених: М. Н. Павленков, Е. В. Лабазова, А. В. Парамонов [4]. Окремі питання застосування методів економічного аналізу у внутрішньогосподарському контролі підприємств розглядалися в докторських

дисертаціях вітчизняних вчених: О. В. Олійник [6], І. Д. Лазаришина [5], К. С. Сурніна [10].

Результати проведених досліджень. Аналітичні процедури займають важливе місце в системі контролю, вони підвищують його ефективність [9, С. 5]. Застосування аналітичних процедур у внутрішньогосподарському контролі має ряд особливостей, які полягають у необхідності розмежування показників, які застосовуються в системі економічного аналізу та системі внутрішньогосподарського контролю хлібопекарських підприємств. Даної проблеми не виникає при використанні аналітичних процедур в аудиті. Так, наприклад, класифікацію аналітичних процедур з врахуванням специфіки аудиторського процесу в цілому розглядала К. С. Сурніна [11].

У випадку застосування аналітичних процедур у внутрішньогосподарському контролі на хлібопекарському підприємстві необхідно розмежувати показники, які розраховуватимуться аналітиками, та ті, які розраховуватимуться внутрішніми контролерами. Таке розмежування дозволить уникнути дублювання функцій аналітика та внутрішнього контролера, та підвищити ефективність інформаційно-комунікаційних зв'язків між інформаційними підсистемами системи управління діяльністю хлібопекарського підприємства.

Для визначення напрямів дублювання показників пропонуємо поділяти аналітичні показники на показники контрольного характеру та показники економіко-аналітичного характеру. Такий поділ показників пов'язаний з їх призначенням та завданням, які можна вирішити при їх використанні. Так, до показників економіко-аналітичного характеру можна віднести всі показники економічного аналізу за його видами: техніко-економічний, фінансовий, інвестиційний та ін. Застосування даних показників

дозволяє оцінити стан об'єкта управління та встановити причинно-наслідкові зв'язки в їх зміні. До показників контрольного характеру пропонуємо відносити показники, які дозволяють виявити відхилення об'єкта від заданих параметрів та встановити причини і наслідки таких відхилень.

Вважаємо, що при застосуванні аналітичних процедур у внутрішньогосподарському контролі внутрішній контролер може використовувати й ті та інші види показників. Їх використання залежатиме від організаційної структури хлібопекарського підприємства та розподілу обов'язків з проведення економічного аналізу його господарської діяльності.

Крім того, варто зазначити що в своїй діяльності внутрішній контролер, окрім власне використання аналітичних процедур може також використовувати висновки аналітиків про окремих об'єкт управління або всю діяльність хлібопекарського підприємства. Висновки аналітиків, зазвичай оформлюються у вигляді аналітичних записок, спираючись на які внутрішній контролер може здійснювати контрольні заходи щодо об'єктів управління.

Таким чином, вагоме значення в організації механізму застосування аналітичних процедур мають інформаційно-комунікаційні зв'язки між зазначеними системами. Їх суть полягає в обміні інформацією між суб'єктами внутрішньогосподарського контролю та економічного аналізу на хлібопекарських підприємствах. Адже, як зазначає Т. В. Барановська, "застосування економічного аналізу є обґрунтованим на всіх етапах контрольної діяльності" [1, С. 14]. Налагодження інформаційно-комунікаційних зв'язків буде залежати від системи нормативного закріплення.

Визначившись з організаційними положеннями механізму застосування аналітичних процедур, перейдемо до обґрунтування методичних положень. Методика застосування аналітичних процедур у внутрішньогосподарському контролі полягає в обґрунтуванні складу показників, інформаційного забезпечення та порядку оформлення (робочі документи) їх розрахунку і формування висновків, а на їх основі формування зміни параметрів управління об'єктом контролю.

До складу робочих документів внутрішнього контролера в частині застосування аналітичних процедур пропонуємо відносити:

- аналітичні відомості та результати проведення документального і фактичного контролю за операціями з придбання / надходження активів, а також результати проведення економічного аналізу за досліджуваними об'єктами. Дані відомості пропонуємо затверджувати на рівні керівництва хлібопекарського підприємства як частини положення про інформаційно-комунікаційні зв'язки між відділами та підрозділами підприємства;

- аналітичні відомості з інформаційного забезпечення розрахунку показників, щодо придбання/надходження активів. Дані відомості формуються на основі збору даних в бухгалтерському обліку, бюджетах (планах, кошторисах), аналітичних за-

писках. Затвердження форм відомостей є частиною інструкції про застосування аналітичних процедур у внутрішньогосподарському контролі (форми відомостей повинні міститися в додатках до інструкції);

- розрахунки аналітичних показників. Форми розрахунків розробляються та затверджують ідентично аналітичних відомостей з інформаційного забезпечення, розрахунку показників.

Результатом етапу формування висновків про застосування аналітичних процедур у внутрішньогосподарському контролі господарських процесів (придбання, виробництво та реалізація) хлібопекарського підприємства є аналітична записка.

Етапи виконання аналітичних процедур та інформаційну базу у своїй праці досліджували М. Т. Щирба та І. М. Щирба [12]. С. В. Івахненко зосередив свою увагу на вивченні методів аналітичних процедур [3]. Також варто зазначити, що деякі вчені, досліджуючи аналітичні процедури певних операцій, звертають увагу на методику. Так, В. С. Рудницький та Т. І. Кобилюх пропонують модель застосування аналітичних процедур у внутрішньому аудиті товарних операцій [8, С. 180].

Методику застосування аналітичних процедур у внутрішньогосподарському контролі хлібопекарських підприємств пропонуємо розглядати за групами об'єктів. Такими групами об'єктів є господарські процеси:

- придбання/надходження оборотних і необоротних активів;
- виробництво готової продукції;
- реалізація хлібопекарської продукції та вибуття активів.

У розрізі кожної групи пропонуємо виділяти окремі об'єкти контролю, та застосовувати аналітичні процедури до операцій. Внутрішній контролер повинен формалізувати операції на ті, які оцінюватимуться в ході попереднього, поточного або наступного контролю. Виходячи з вище викладеного, розглянемо особливості застосування аналітичних процедур у розрізі окремих груп об'єктів, шляхом обґрунтування методики та її апробації на хлібопекарських підприємствах України:

- процес придбання/надходження оборотних та необоротних активів. Даний господарський процес, пов'язаний із забезпеченням хлібопекарського підприємства засобами та предметами праці. Особливістю застосування аналітичних процедур на даному етапі є обґрунтування складених планів щодо обсягів постачання сировини та матеріалів, визначення необхідності в додаткових одиницях основних засобів, обґрунтуванні вибору джерел надходження оборотних і необоротних активів, дослідженні договірному процесу;

- процес виробництва хлібопекарської продукції є особливим господарським процесом, який вимагає особливої уваги внутрішнього контролера, та використання специфічних аналітичних процедур. У ході дослідження даного процесу внутрішній контролер за допомогою аналітичних процедур надає оцінку таким об'єктам, як витрати, собівартість хлібопекарської продукції, незавершене виробництво, оборотні та необоротні активи, які використовують-

ся в ході виробництва. Внутрішній контролер повинен надати оцінку ефективності використання оборотних і необоротних активів, визначити правильність складання планових калькуляцій, обґрунтування норм витрат. Оцінка кожного з зазначених об'єктів вимагає використання методичного особливого інструментарію аналітичних процедур;

- реалізація/вибуття готової продукції та оборотних і необоротних активів. Ефективність даного господарського процесу є основою оцінки всієї господарської діяльності хлібопекарського підприємства та визначення напрямів його подальшого функціонування. На даному етапі внутрішній контролер за допомогою аналітичних процедур дає оцінку ефективності плануванню обсягів реалізації готовою продукції, обґрунтовує ефективність вибуття інших активів, аналізує договірний процес, аналізує доходи від реалізації готової продукції, визначає безбитковий обсяг реалізації готової продукції, розраховує баланс товарної продукції, визначає рентабельність готової продукції та підприємства в цілому.

Виконання зазначених завдань полягає в проведенні розрахунків за комплексом показників, які дозволять внутрішньому контролеру виявити кри-

тичні точки в функціонуванні об'єкту управління хлібопекарського підприємства. Зважаючи на склад об'єктів, пов'язаних з даним процесом пропонуємо наступний перелік показників (табл. 1).

Варто погодитися з Н. М. Проскуріною, яка зазначає, що застосування аналітичних процедур базується на існуванні причинно-наслідкового зв'язку між аналізованими показниками [7, С. 175].

Представлений порядок застосування аналітичних процедур при попередньому, поточному та наступному внутрішньогосподарському контролі процесу придбання / надходження оборотних і необоротних активів включає розрахунок ряду показників щодо надходження основних засобів. Показники, які використовуються в ході застосування аналітичних процедур при внутрішньогосподарському контролі процесу надходження основних засобів дозволяють оцінити забезпеченість основними засобами, визначити необхідні обсяги, оцінити окупність їх придбання, та визначити ефект від їх надходження. Розрахунок даних показників дозволяють сформулювати пропозиції щодо прийняття управлінського рішення в частині придбання основних засобів.

Таблиця 1

Методика застосування аналітичних процедур у внутрішньогосподарському контролі хлібопекарських підприємств

Придбання / надходження 1	Виробництво 2	Реалізація / вибуття 3
<i>Попередній контроль</i>		
Коефіцієнт забезпеченості необхідним обладнанням	Показник безбиткового обсягу виробництва	Потенційний приріст прибутку у випадку заміни ОЗ
$K_{зно} = \frac{OB_{лн}}{OP_3}$	$ЧДб = \frac{ПВ}{Клм} = 3Вб + ПВ$	$\Delta ПР_{зо} = \Delta ВР \times \left[1 - \frac{P_1}{BP_1} \right] \pm \Phi P_{оф}$
Необхідна кількість обладнання	Зміна обсягів виробництва за рахунок недопоставок запасів	Потенційний строк окупності витрат за заміну ОЗ
$O_H = \frac{OP_3}{ВП_q \times B_p \times Д} \times K_{зно}$	$\Delta OB_{оп} = (ПМ - ПМ) / H_\Phi$	$T_{ок_зо} = \frac{K}{\Delta ПР + \Delta АВ}$
Фонд часу роботи транспортних засобів		
$\Phi Ч = K_{тз} \times K_3 \times T_3 \times Д$		
Коефіцієнт забезпеченості транспортними засобами		Безбитковий обсяг реалізації
$K_{тз} = \frac{\Phi Ч_{лн}}{\Phi Ч_{л}}$		$T_o = \frac{Bn}{P - F}$
Потреба в матеріальних ресурсах		Баланс товарної продукції
$MP_i = \sum MP_{ij} + MP_i^3$		$OP = ГП_n + OB - ГП_k$
<i>Поточний контроль</i>		
Коефіцієнт нерівномірності поставок	Зміна обсягів виробництва за рахунок відходів	Середньозважена ціна готової продукції
$K_{нер.пост} = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (x - 100)^2 OP_{ii}}{\sum_{i=1}^n OP_i}}$	$\Delta OB_{вс} = (BC_\Phi - BC_\Pi) / H_\Phi$	$\bar{C}_0 = \frac{\sum (OB_{oi} \times C_{oi})}{\sum OB_{oi}}$ $\bar{C}_1 = \frac{\sum (OB_{li} \times C_{li})}{\sum OB_{li}}$
	Коефіцієнт ритмічності	
	$Kp = \frac{A\Phi}{An}$	
<i>Наступний контроль</i>		
Строк окупності інвестицій в ОЗ	Модифікована фондвідача	Рентабельність готової продукції
$T_{окоз} = \frac{\overline{OЗ}_c + \overline{СЛ}_c + \sum_{j=1}^n (\Delta OЗ_j + \Delta СЛ_j)}{\overline{ЧП}_c + \overline{АВ}_c + \sum_{j=1}^n (\Delta ЧП_j + \Delta АВ_j)}$	$\Phi В_M = \frac{ВР}{OЗ + СЛ}$	$P = \frac{ЧП}{СВ}$

1	2	3
Фінансовий ефект від відтворення ОЗ	Модифікована фондорентабельність	Рентабельність підприємства
$\Phi EB_{O3} = Ra \times \overline{O3}_{CE} - CCK \times \overline{\Delta O3}_{CE}$	$\Phi P_M = \frac{PP}{OF + CL} \times 100$	$PP = БП / (ВНАср. + ОСР)$
Чистий дохід від відтворення ОЗ	Індекс темпів зростання складових фондвіддачі	
$ЧПД_{O3} = \sum_j^n \frac{Ra_j \times \overline{\Delta O3}_{CBj} + AB_j}{(1+r_j)^j} - \left[O3_{CB0} + \sum_{j=1}^n \frac{\Delta O3_{CBj}}{(1+r_j)^j} \right]$	$I_{T_{фе}} = \frac{T_{зеп}}{T_{зоз}}$	
Ефективність інвестицій в ОЗ	Коефіцієнт корисного використання матеріалів	
– ОЗ виробничого призначення: $E_{юз} = \frac{(OP \times \bar{P} \times Rn + AB) + T_p}{KB}$	$Kk = \frac{Mчк}{Mзк}$	
– транспортні засоби: $E_{im} = \frac{(\Delta \Phi Ч_m \times K_{фч} \times C_u \times (1 - D_{op}) \times (1 - C_n) + AO) \times T_p}{KB}$	Продуктивність праці	
– будинки та споруди: $E_{i6} = \frac{S \times A \times (1 - C_{п}) \times 12 \times T_p + C_E}{KB}$	$Пп = \frac{Q}{T}$	
	Матеріаломісткість	
	$M_M = M / ВП$	

Стосовно оборотних активів, то запропоновані групи показників є основою для обґрунтування тієї чи іншої угоди щодо постачання виробничих запасів на хлібопекарське підприємство. Адже, при попередньому контролі внутрішній контролер визначає потребу в матеріальних ресурсах.

При поточному контролі внутрішній контролер визначає порядок формування положень договору постачання щодо строків поставок, на основі розрахунку коефіцієнт нерівномірності поставок.

Застосування аналітичних процедур у внутрішньогосподарському контролі процесу виробництва хлібопекарських підприємств полягає у контролі над планами, що стосуються обсягів виробництва, зокрема внутрішній контролер на основі проведених розрахунків може прогнозувати обсяги виробництва, за яких підприємство працюватиме прибутково. Крім того, внутрішній контролер визначає взаємозв'язок обсягів виробництва з поставками виробничих запасів. Також, на контролера покладаються завдання оцінки відхилень обсягів виробництва від запланованих показників, шляхом розрахунку показника зміни обсягів виробництва за рахунок відходів, непродуктивних втрат часу та коефіцієнта ритмічності. З метою оцінки ефективності використання ресурсів у виробничому процесі хлібопекарського підприємства внутрішній контролер визначає: фондвіддачу, фондорентабельність, індекс темпів зростання складових фондвіддачі, коефіцієнт корисного використання матеріалів, продуктивність праці, матеріаломісткість.

При застосуванні аналітичних процедур у внутрішньогосподарському контролі процесу реалізації/випуття оборотних та необоротних активів визначається: по-перше, потенційний ефект від реалізації об'єктів основних засобів, шляхом розрахунку показників потенційного приросту прибутку у випадку заміни об'єкту основного засобу, потенцій-

ного строку окупності витрат за заміну основних засобів, потенційного прибутку від передачі основного засобу в оренду; по-друге, розраховуються показники реалізації готової продукції для забезпечення безбитковості підприємства (баланс товарної продукції, середньозважена ціна готової продукції); по-третє, ефективність результатів від реалізації готової продукції та діяльності підприємства (рентабельність продукції та рентабельність всього підприємства).

Визначені показники, які використовуються при застосуванні аналітичних процедур у внутрішньогосподарському контролі хлібопекарських підприємств, сформовані на основі вивчення організації та методики економічного аналізу господарської діяльності підприємств. Більшість із зазначених показників є класичними в економічному аналізі. Проте, ряд показників розроблені нами самостійно, або модернізовані на основі проведеного дослідження.

Висновки. Можна зробити висновок, що на практиці в діяльності хлібопекарських підприємств більшість показників не розраховуються ні аналітиками, ані внутрішніми контролерами, що обумовлює прийняття неефективних управлінських рішень, безвідповідальне використання ресурсів підприємства, відсутність інструментів налагодження ефективного господарського процесу на підприємстві. Зазначена ситуація потребує відповідного вирішення шляхом впровадження запропонованих методик аналітичних процедур.

Нами розроблено організаційно-методичний підхід до застосування аналітичних процедур у внутрішньогосподарському контролі хлібопекарських підприємств в розрізі об'єктів згрупованих за господарськими процесами (придбання, виробництво, реалізація). Запропонований підхід передбачає розроблення положення щодо формування інфор-

маційного забезпечення, пакету робочих документів внутрішнього контролера-аналітика, структуру аналітичної записки, перелік і порядок розрахунку аналітичних показників, що є перспективою для подальших досліджень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Барановська Т. В. Сутність аналітичних процедур в аудиті через призму економічного аналізу / Т. В. Барановська // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ. – 2010. – № 4 (54). – С. 11-16.
2. Державний фінансовий аудит: методологія і організація : монографія / [Є. В. Мних, М. О. Никонич, Н. С. Барабаш та ін.; за ред. Є. В. Мниха]. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 319 с.
3. Івахненко С. В. Використання аналітичних процедур для підвищення ефективності аудиту / С. В. Івахненко, Т. В. Іськович // Магістеріум. – Вип. 18 : Економічні студії – 2005. – С. 35-40.
4. Контролінг ресурсного забезпечення підприємства: теорія, практика : монографія / [М. Н. Павленков, Е. В. Лабазова, А. В. Парамонов; под общ. ред. д.э.н., проф. М. Н. Павленкова]. – Новгород : Изд-во Волго-Вятской академии гос.службы, 2011. – 238 с.
5. Лазаришина І. Д. Економічний аналіз в Україні: історія, методологія, практика : монографія / І. Д. Лазаришина. – Рівне : НУВГП, 2005. – 369 с.
6. Олійник О. В. Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін: теорія, методологія, організація : автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.00.09 / О. В. Олійник; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2009. – 36 с.
7. Проскуріна Н. М. Формалізація дій аналітичних процедур на базі інтенсифікації процесів в аудиторській діяльності / Н. М. Проскуріна // Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту. – 2010. – Вип. 2(8). – С. 174-180.
8. Рудницький В. С. Значення аналітичних процедур у внутрішньому аудиті товарних операцій / В. С. Рудницький, Т. І. Кобилюх // Вісник Запорізького національного університету. – 2011. – Вип. 4(12). – С. 176-182.
9. Семенів М. І. Роль аналітичних процедур при здійсненні внутрішньогосподарського контролю / М. І. Семенів // Економічні науки. – Серія: Облік і фінанси. – Вип. 8(29). – Ч.4. – 2011 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2011_8_4/19.pdf
10. Сурніна К. С. Аналітичні процедури в аудиті: методологія та організація : автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.00.09 / К. С. Сурніна; Нац. акад. стат., обліку та аудиту. – К., 2012. – 35 с.
11. Сурніна К. С. Генезис теорії та аналіз практики застосування аналітичних процедур в аудиті / К. С. Сурніна // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ. – 2012. – № 2 (60). – С. 146-149.
12. Щирба М. Т. Аналітичні процедури як інструмент підвищення якості внутрішнього аудиту / М. Т. Щирба, І. М. Щирба // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum%20/Vlca_Ekon/2011_35/94.pdf