

Л.А.ЧУДАК*(Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця, Україна)*

Удосконалення внутрішньогосподарського контролю в кормовиробництві на основі застосування ланцюга цінності

Існуючі функціональні можливості внутрішньогосподарського контролю вказують на недосконалість, і в деякій мірі, застарілість використовуваних методик контролю та визначають потребу в їх удосконаленні. Метою статті є обґрунтування методики внутрішньогосподарського контролю у кормовиробництві. Як вважає автор, вирішення проблеми розробки ефективної методики контролю з врахуванням значної залежності господарських процесів від «людського фактора», можливе на основі поєднання двох концепцій: центрів відповідальності та ланцюга цінності. Розроблено та детально охарактеризовано алгоритм здійснення внутрішньогосподарського контролю кормовиробництва, який побудований на взаємопов'язаних консеквентних центрах модифікованого ланцюга цінності (постачання, дослідження і розробка, виробництво, зберігання, розподіл). Алгоритм включає порядок і послідовність контрольних дій, направлених на оперативне виявлення зон підвищеного ризику, розподіл ризиків за процесами та визначення причинно-наслідкових зв'язків між ними, а також попередження опортуністичної поведінки виконавців на кожній стадії процесу кормовиробництва.

Ключові слова: модифікований ланцюг цінності, центри відповідальності, контроль кормовиробництва, опортунізм.

Л.А.ЧУДАК*(Вінницький національний аграрний університет, г. Вінниця, Україна)*

Совершенствование внутрихозяйственного контроля в кормопроизводстве на основании использования цепи ценности

Существующие функциональные возможности внутреннего контроля указывают на несовершенство, и в некоторой степени, устарелость используемых методик контроля и определяют потребность в их совершенствовании. Целью статьи является обоснование методики внутрихозяйственного контроля в кормопроизводстве. Как считает автор, решение проблемы разработки эффективной методики контроля с учетом значительной зависимости хозяйственных процессов от «человеческого фактора», возможно на основе сочетания двух концепций: центров ответственности и цепи ценности. Разработан и подробно охарактеризован алгоритм осуществления внутреннего контроля кормопроизводства, который построен на взаимосвязанных консеквентных центрах модифицированной цепи ценности (снабжение, исследования и разработка, производство, хранение, распределение). Алгоритм включает порядок и последовательность контрольных действий, направленных на оперативное выявление зон повышенного риска, распределение рисков за процессами и определения причинно-следственных связей между ними, а также предупреждения опортунистического поведения исполнителей на каждой стадии процесса кормопроизводства.

Ключевые слова: модифицированная цепь ценности, центры ответственности, контроль кормопроизводства, опортунізм.

L.A. CHUDAK*(Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia, Ukraine)*

Improvement of Internal Control in Fodder Production on the Basis of Chain of Values Application

Current functionality of internal control indicates the imperfection and even outdated used control methods and determines the need for their improvement. The article is to study methods of internal control in fodder production based on improved algorithm, built on interconnected consequent centres of modified chain of values. According to the

Аудит, аналіз і контроль

author, the problem of development of effective control methods taking into account the significant dependence of business processes on the 'human factor' is possible to solve by combining two concepts: responsibility centres and chain of values. There is developed and described in detail the internal control algorithm of fodder production, which is built on interconnected consequent centres of modified chain of values (supply, research and development, production, storage, distribution). The algorithm includes the order and sequence of control actions aimed at the rapid detection of high risk areas, risk sharing by the processes, determination of causal relationships between them, and prevention of performers' opportunistic behaviour at each stage of fodder production.

Keywords: *modified chain of values, responsibility centres, fodder production control, opportunism.*

Постановка проблеми. В даний час внутрішньогосподарський контроль є складним процесом, на який впливають зовнішні та внутрішні фактори, що вимагають глибокого аналітичного опрацювання. Як правило, основне завдання в ході виконання розроблених методик внутрішнього контролю полягає в постійному спостереженні за господарськими операціями і процесами, пов'язаними з його здійсненням, що обмежує функціональні можливості контрольної служби підприємства.

Сучасна практика організації та здійснення контрольних процедур засвідчує існування значної кількості методик контролю. Їхньою спільною рисою є орієнтація на виявлення і виправлення помилок, порушень, відхилень тощо. В той же час професійними вважаються служби внутрішнього контролю, які використовують не заходи виправлення, а заходи попередження факту реалізації ризику.

Таким чином, функціональні можливості внутрішньогосподарського контролю вказують на недосконалість, і в деякій мірі, застарілість використовуваних методик контролю та визначають потребу в їх удосконаленні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Результати наукових досліджень з питань удосконалення контролю у сільськогосподарських підприємствах розкрито у працях М.Т. Білухи [1], Т.А. Бутинець [3], Н.Г. Виговської [4], Л.В. Гуцаленко [5], В.А. Дерія [6], С.В. Калюги [8], Л.В. Нападовської [9], Л.В. Рибалко [10] та інших. Концепції управління фінансовою діяльністю на основі центрів відповідальності та ланцюга цінності досліджували зарубіжні вчені М. Портер, Д. Хіггінс [2], Ч. Хорнгрен [11].

Разом із тим облікова інформація, зосереджена у значному масиві різноманітної документації, зумовлює потребу спрощення контролю, зокрема у кормовиробництві, та напрацювання нових методичних підходів до його здійснення.

Мета статті полягає в обґрунтуванні методики внутрішньогосподарського контролю у кормовиробництві на основі удосконаленого алгоритму, побудованого на взаємопов'язаних консеквентних центрах модифікованого ланцюга цінності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основною метою проведення контрольних процедур та заходів на сільськогосподарському підприємстві в частині інспектування процесу кормовиробництва є перевірка обґрунтованості формування і правильності обліку виробничих витрат, від яких в кінцевому підсумку залежить рівень достовірності остаточного

(річного) фінансового результату господарської діяльності.

Внутрішній контроль повинен забезпечувати управлінців: аналізом та оцінкою як змін, що відбулися, так і даних про можливі майбутні перетворення; інформацією про співвідношення між запланованим і фактичним станом об'єкта управління; рекомендаціями щодо можливих альтернатив цілеспрямованого коригування в динаміці керованого об'єкта з урахуванням існуючих (внутрішніх і зовнішніх) перешкод та змін.

Основними завданнями системи внутрішньогосподарського контролю в сільськогосподарському виробництві, в тому числі кормовому, які полягають у досягненні показників ефективності управління виробничим процесом, є забезпечення:

- ефективності виробництва кормів;
- збереження та ефективного використання готових кормів;
- достовірності, повноти та актуальності управлінської інформації про кормовиробництво;
- правильності реєстрації та обробки господарських операцій підприємства (наявність, повнота, своєчасність, арифметична точність, відображення на рахунках, узагальнення і розкриття у виробничій документації);
- дотримання працівниками, зайнятими на виробництві кормів, встановлених керівництвом підприємства вимог, правил і процедур, таких як положення про підрозділи організації, посадові інструкції, план документації та документообігу, накази і розпорядження.

Проте використовувані на практиці методики контролю, засновані на моделі функціональних повноважень, підтверджують ретроспективний характер внутрішньогосподарського контролю та обмежують його ефективність.

Враховуючи перелічені вище очікування від проведення контрольних процедур та значну залежність господарських процесів від «людського фактора», вирішення проблеми розробки нової методики контролю вбачається в поєднанні двох концепцій: центрів відповідальності та ланцюга цінності.

Концепція центрів відповідальності, автором якої є Д. Хіггінс, передбачає визначення ступеня відповідальності кожної конкретної особи за фінансові результати своєї роботи. При визначенні центрів відповідальності насамперед беруть до уваги технологічну структуру підприємства [2].

По суті, центр відповідальності – це структурний підрозділ чи інша організаційна одиниця, менеджер

якої контролює певний, довірений йому показник господарської (фінансової) діяльності сільськогосподарського підприємства. Виділення центрів відповідальності направлене саме на покращення контрольної функції управління діяльністю суб'єкта господарювання.

Поняття ланцюжка цінності вперше введено в економічний лексикон М. Портером, який так назвав набір операцій, які здійснює підприємство від початку створення продукту до його доставки кінцевому споживачеві [6].

Для трансформації існуючих методик контролю на основі виокремлених концепцій потрібно, в першу чергу, визначити, які підрозділи сільськогосподарського підприємства пов'язані із кормовиробництвом і підлягають визнанню як центри відповідальності. Очевидно, що ключовим центром відповідальності є виробничий підрозділ (підрозділ виробництва кормів), який безпосередньо забезпечує перетворення вхідних ресурсів у кінцевий результат – готовий корм.

Для здійснення процесу перетворення вхідних ресурсів (виробництва) необхідним є забезпечення

сировиною й іншими компонентами, що обумовлює необхідність виділення центру постачання. З метою покращення продуктивності кормових культур придбані матеріали, зокрема насіння, піддаються селекційній роботі, або розробляються нові технології вирощування, догляду та збору кормових посівів. За це відповідає центр досліджень та розробок.

Отримані з виробництва готові корми підлягають оприбуткуванню та передачі на відповідальне зберігання. Розміщення кормів на складах чи в інших місцях зберігання впродовж досить тривалого періоду часу без кількісних та якісних втрат забезпечує центр зберігання.

Останнім центром відповідальності є центр розподілу, необхідний для доставки готового продукту до кінцевого замовника. У випадку внутрішньогосподарського використання мова йде про тваринницький підрозділ сільськогосподарського підприємства.

Виділені центри відповідальності, змінюючи загально визнаний ланцюг цінності, формують його модифікацію у кормовиробництві (рис. 1).

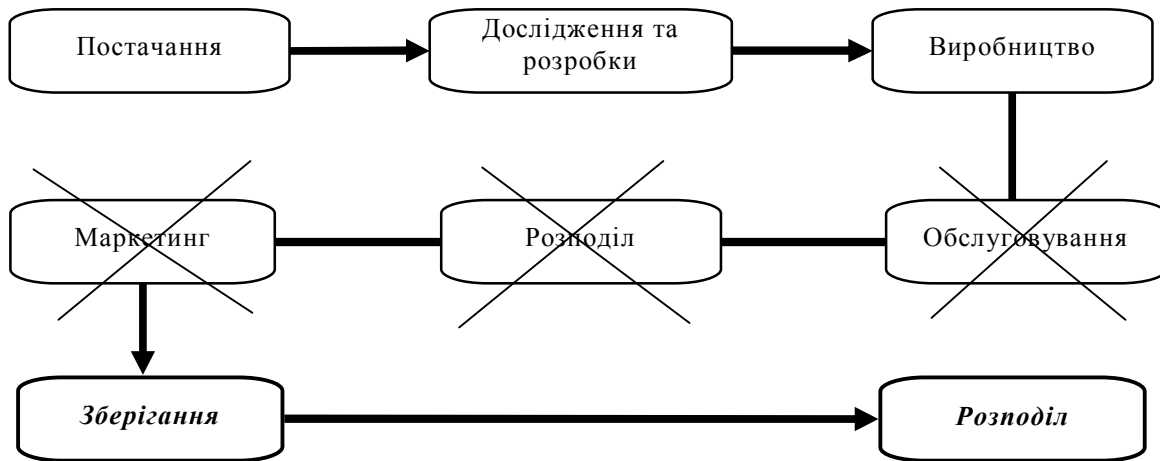


Рис. 1. Модифікований ланцюг цінності в кормовиробництві

Джерело: розроблено автором.

Оскільки кормовиробництво є тією частиною виробництва сільськогосподарського підприємства, яка орієнтована не на отримання прибутку, а на формування його основи в суміжній галузі (тваринництві), ланцюг цінності змінює свою структурну наповненість. Модифікована форма ланцюга цінності в кормовиробництві замість ділянок «Маркетинг», «Розподіл» та «Обслуговування» включає нові складові – «Зберігання» і «Розподіл».

Стандартні методики і процедури контролю, орієнтовані на роботу з документами та оцінку наслідків здійснених господарських операцій, не враховують і, відповідно, не використовують контрольні можливості вищенаведених концепцій. Більше того, виділені такими методиками центри контролю практично виключають ймовірність опортунізму (трудоного, на рівні менеджерів, з боку

постачальників і т.д.) та можливі його наслідки для підприємства.

Тому вважаємо, що ефективна методика контролю кормовиробництва повинна базуватися на наділенні конкретного менеджера-виконавця (лінійного керівника) функцією контролю за відповідними ланками (кожною з них) створення ланцюга цінності, що трансформуються у центри відповідальності. Така позиція обґрунтовується твердженням, що лише безпосередній учасник відповідної стадії створення ланцюга цінності на підприємстві може проконтролювати цей процес. Іншими словами, мова йде про наділення менеджерів функцією безпосереднього контролю.

У переважній більшості випадків підрозділи внутрішнього контролю та аудиту істотно обмежені в правах, що породжує високий внутрішній ризик для власників бізнесу та є черговим підтвердженням

Аудит, аналіз і контроль

необхідності перебудови контролю на підприємстві. Разом з тим, поєднання роботи менеджменту (керівників центрів відповідальності) та служб внутрішнього контролю й аудиту згенерує помітний економічний ефект для підприємства та його власників.

Усунення виявлених недоліків та некерованих чинними методиками контролю зон вбачається в застосуванні удосконаленого алгоритму внутрішньогосподарського контролю кормовиробництва. В основу побудови даного алгоритму покладено існуючий взаємозв'язок між консеквентними

центрами модифікованого ланцюга цінності (постачання, дослідження і розробка, виробництво, зберігання, розподіл). Він включає порядок і послідовність контрольних дій, направлених на оперативне виявлення зон підвищеного ризику, розподіл ризиків за процесами та визначення причинно-наслідкових зв'язків між ними, а також попередження опортуністичної поведінки виконавців на кожній стадії процесу кормовиробництва. Центри відповідальності (ланки ланцюга цінності) характеризуються послідовністю (розміщені один за одним) та тісною взаємозалежністю (рис. 2).

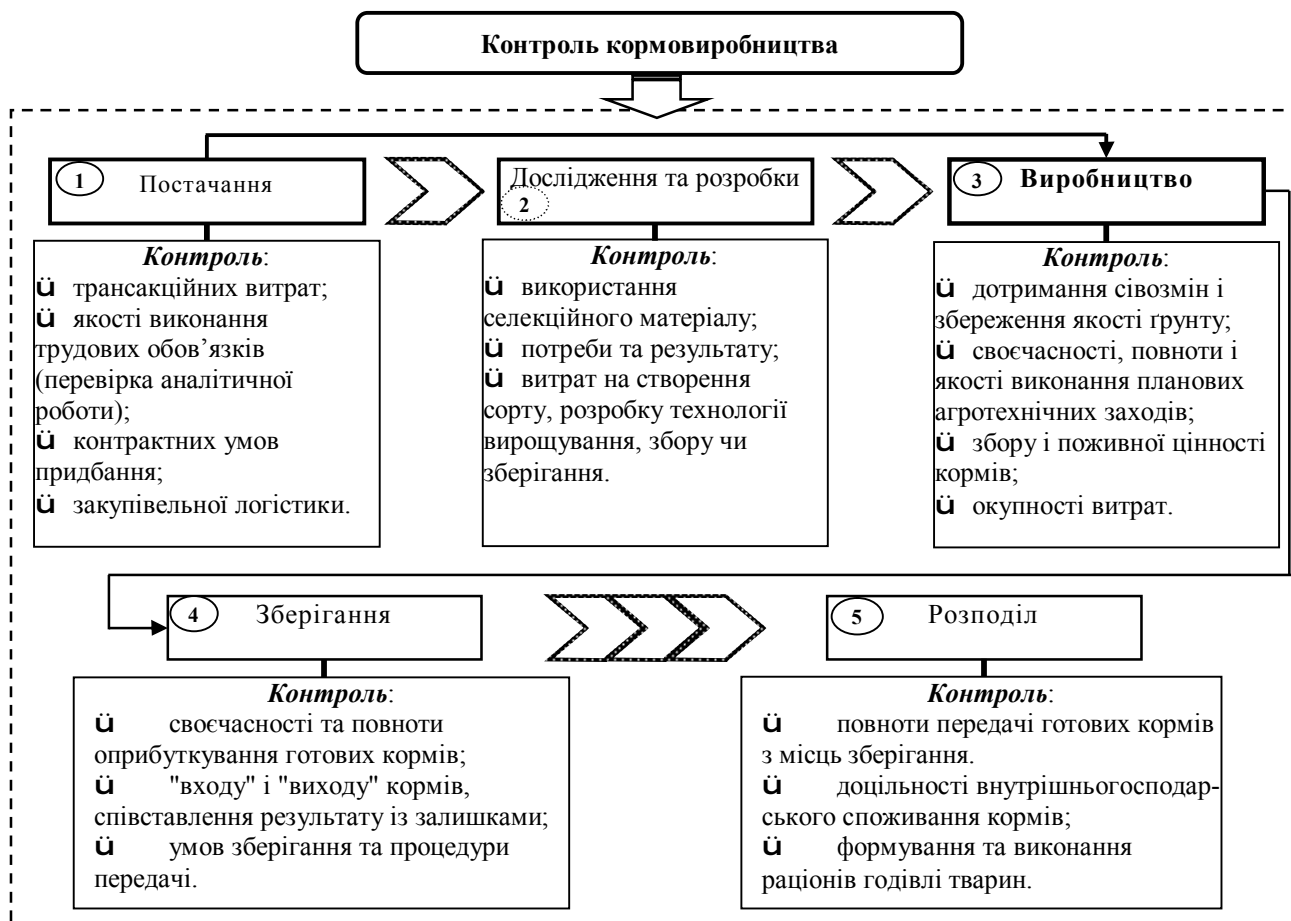


Рис. 2. Удосконалений алгоритм внутрішньогосподарського контролю кормовиробництва

Джерело: розроблено автором.

Розроблений алгоритм орієнтує контролерів на кожному етапі не тільки і не стільки на контроль об'єктів та процесів, але й на контроль поведінки виконавців, які керують даними об'єктами та породжують такі процеси. Адже кожному працівнику підприємства властивий в тій чи іншій мірі опортунізм і при цьому неважливо свідомо чи несвідомо він іде на крадіжку, шахрайство, інший ризик або ж причиною опортунізму є звичайна халатність. Інакше кажучи, контролер повинен не просто технічно слідувати завченим методикам фактичного і документального контролю (оскільки такі методики давно знайомі безпосереднім виконавцям, а відповідно, відомі і шляхи їх обходження), а розробляти власні ситуативні способи

та методи виявлення і попередження опортунізму тих, хто задіяний на конкретній ділянці ланцюга цінності.

Таким чином, внесені пропозиції щодо здійснення внутрішньогосподарського контролю орієнтують контролерів на роботу не лише з документацією, але й з людьми (працівниками), їхньою поведінкою та її наслідками.

Удосконалений алгоритм внутрішньогосподарського контролю кормовиробництва не перекреслює та не спростовує існуючі методики, проте акцентує увагу на їх недостатності, підкреслюючи, що без досвіду, інтелектуальної складової та кмітливості контролерів вони не дієві.

Розглянемо детальніше кожен із виділених центрів відповідальності та визначені в ньому підконтрольні елементи.

Першою (початковою) ланкою в запропонованому алгоритмі є ланка «Постачання», яка передбачає здійснення контролю операцій з придбання виробничих ресурсів (компонентів процесу продукування корму – насіння, палива, засобів захисту рослин та ґрунту, добрив тощо). Даний контрольний сегмент, окрім перевірки приймання, зберігання і сортування продукції постачальників, спрямований на передбачення опортуністичної поведінки зі сторони контрагентів та запобігання їй.

З цією метою контрольна служба підприємства самостійно чи за ініціюванням безпосереднього лінійного керівника даної ланки формує пропозиції щодо: формування механізмів запобігання опортунізму в маркетингових каналах; зміни договірних умов на постачання матеріально-технічних запасів; можливих власних альтернативних джерел створення виробничих ресурсів і засобів їх доставки, дешевших, ніж зовнішні закупки (вертикальна інтеграція); оптимального комбінування вищеперахованих варіантів для ефективного контролю над проявами опортунізму.

В ланці «Постачання» також контролюється рівень трансакційних витрат, якість виконання посадових обов'язків (зокрема, кількість опрацьованої інформації по відбору потенційних постачальників, оперативність формування справ), умови постачання сировини та матеріалів, порядок, строки, періодичність та інші позиції з оплати, закупівельна логістика тощо. На цій ділянці служба внутрішнього контролю повинна забезпечити підготовку не тільки деталізованої та перевіреної інформації про закупки, але й нефінансових даних (наприклад, відомостей про частку постійних постачальників та невиконуваних угод, рівень відповідності придбаної продукції задекларованим у договорах характеристикам, параметри ведення претензійної роботи тощо).

Наступним сегментом удосконаленого алгоритму внутрішньогосподарського контролю кормовиробництва є ланка «Дослідження і розробки». Вона не є обов'язковою для всіх сільськогосподарських підприємств, які займаються виробництвом кормів, і, як правило, притаманна лише великим, високорозвиненим, націленим на інновації господарюючим суб'єктам агросфери. Тому порядковий номер даного елемента на рис. 2 зображено штрих-пунктирною лінією.

Якщо ланка «Дослідження і розробки» присутня на підприємстві, то в ній піддаються інспектуванню потреба в селекції нового сорту кормових культур (розробці нової технології вирощування, догляду, збору, зберігання), понесені витрати на здійснення таких заходів, використання селекційного матеріалу, порівнюється кінцевий результат із початково сформованим запитом та отриманий ефект із понесеними затратами (часовими і матеріальними).

Ланка «Виробництво» є ключовою у ланцюгу цінності кормовиробництва і відповідає за контроль, в тому числі, дотримання сівозмін і збереження якості ґрунту; своєчасності, повноти та якості виконання планових агротехнічних заходів; збору і збереження поживної цінності кормів; окупності витрат.

Контроль за даним центром відповідальності є найбільш масштабним і трудозатратним. Він розпочинається з аналізу попередніх (минулорічних) виробничих циклів та оцінки слабких і сильних сторін процесу створення готового кормового ресурсу, понесення витрат.

При перевірці витрат слід особливо детально розглянути документальне підтвердження правильності обчислення собівартості продукції – одного з найбільш важливих синтетичних показників, що дозволяє оцінити ефективність використання в процесі виробництва корму матеріальних і трудових ресурсів, рентабельність та фінансову стійкість господарюючого суб'єкта.

Переходячи до перевірки правильності бухгалтерського обліку (в тому числі й управлінського) витрат на кормовиробництво, контролер повинен особливо увагу звернути на такі питання:

– чи дотримується принцип постійності в обліку витрат (незмінність обраного з початку року методу обліку витрат на виробництво і методу калькулювання собівартості продукції, способи розподілу непрямих витрат і витрат обігу в Положенні про облікову політику підприємства);

– чи відповідає обраний метод обліку витрат галузевим і техніко-економічним особливостям підприємства;

– наскільки достовірно розмежовуються виробничі витрати за звітними періодами;

– чи дотримано обраного способу і точності оцінки матеріальних ресурсів, списаних на витрати виробництва продукції;

– чи правильно нараховується амортизація по основних засобах, нематеріальних активах, задіяних у виробництві кормів;

– наскільки обґрунтовані суми витрат, пов'язаних з організацією та управлінням виробництвом, і способи їх розподілу на об'єкти обліку та калькулювання;

– чи дотримується правомірність віднесення на витрати виробництва фактичних сум витрат на ремонт основних засобів, відрядження, рекламу, оплату інформаційних, консультаційних та аудиторських послуг, а також представницьких витрат тощо.

Форми і методи перевірки контролери, як і лінійні керівники, визначають самостійно, виходячи з тематичної спрямованості та мети перевірки: інспектування, перевірка арифметичних розрахунків (перерахунок); інвентаризація; перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій; підтвердження; усне опитування персоналу; керівників підприємства і незалежної (третьої)

Аудит, аналіз і контроль

сторони; перевірка документів; простежування; аналітичні процедури; підготовка альтернативного балансу.

Аналітичні процедури доцільно проводити до початку перевірки обліку витрат і калькуляції собівартості продукції окремо за кожним видом виробництва. Це дозволить перевіряючому зробити обґрунтовані висновки та пропозиції щодо використання виявлених резервів зростання обсягів виробництва і зниження собівартості готового корму.

В ланці «Зберігання» контролю піддається своєчасність та повнота оприбуткування готових кормових ресурсів; рух кормів у місцях відповідального зберігання (на стадіях отримання і видачі), співставлення результату руху кормів із фактичними залишками; умови зберігання та процедури видачі кормів.

В базовій схемі ланцюга цінності ланка «Розподіл» спрямована на контроль за розподілом готового продукту між його споживачами і включає навантаження та розвантаження, постачання, логістику збуту. Оскільки в кормовиробництві готовий продукт спрямовується не на реалізацію, а на споживання тваринами, то на даній ділянці контролю піддається повнота передачі готових кормів з місць зберігання, доцільність внутрішньогосподарського споживання кормів, формування та виконання раціонів годівлі тварин тощо.

Відповідно до запропонованого алгоритму при проведенні контрольних заходів в ході кормовиробництва важливо також здійснювати розмежування формальних і неформальних джерел інформації. Таке розмежування значною мірою посилює можливості контролю за відповідними інформаційними потоками.

До формальних інформаційних джерел відносяться ті, які цілеспрямовано, свідомо створюються і контролюються на сільськогосподарському підприємстві. Наприклад, участь в наукових семінарах по розвитку кормовиробництва, залучення консультантів з питань бухгалтерського обліку, маркетингу тощо. Ці інформаційні джерела знаходяться поза підприємством і можуть використовуватися для передачі йому інформації, наприклад, про нові технології у виробництві кормів. Однак всередині господарюючого суб'єкта також існує інформація, яку важливо не тільки усвідомити, але й використовувати при здійсненні контролю.

Наприклад, працівник, який перебуває на передовій виробничого процесу, розуміючи, як усунути ті чи інші «слабкі місця», поліпшити використання тих чи інших виробничих ресурсів та потужностей, може передати цю інформацію контролерам (усно чи письмово). Однак для ефективного контролю процесу кормовиробництва важливими є і неформальні потоки інформації, тобто незаплановані, випадкові обміни інформацією між контролерами та працівниками підприємства, контрагентами тощо.

Формальні інформаційні потоки набагато легше контролювати, ніж неформальні, оскільки рішення про формальні потоки приймається свідомо (участь в конференції, залучення експертів, вступ до асоціації). Неформальні інформаційні потоки не менш важливі, але через їхню природу їх набагато складніше відслідковувати і контролювати. При цьому важливу роль відіграє індивідуальний підхід до працівників підприємства з метою реалізації ефективних контрольних процедур.

Висновки. Впровадження в управлінську практику удосконаленого алгоритму внутрішньогосподарського контролю кормовиробництва, побудованого на взаємопов'язаних консеквентних центрах модифікованого ланцюга цінності (постачання, дослідження і розробка, виробництво, зберігання, розподіл), забезпечує оперативність виявлення зон підвищеного ризику, розподіл ризиків за процесами та визначення причинно-наслідкових зв'язків між ними, а також попередження опортуністичної поведінки виконавців на кожній стадії процесу кормовиробництва.

4 Список використаних джерел

1. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту / М.Т. Білуха. – К.: Вища школа, 2004. – 364 с.
2. Большой бухгалтерский словарь. Концепция «центров ответственности» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://bukhgalterskiy_slovar.academic.ru/4251/Концепция_центров_ответственности.
3. Бутинець Т.А. Методологія господарського контролю / Т.А. Бутинець // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 3. – С. 92-99.
4. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [монографія] / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
5. Гуцаленко Л.В. Стан та перспективи розвитку внутрішнього контролю на підприємствах АПК / Л.В. Гуцаленко, Н.Г. Здирко // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11-12. – С. 83-86.
6. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [монографія] / В.А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.
7. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: [монографія] / В.Н. Жук. – К.: Аграрная наука, 2013. – 408 с.
8. Калюга С.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: [монографія] / С.В. Калюга. – К.: Ельга: Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
9. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: [монографія] / Л.В. Нападовська. – Д.: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
10. Рибалко Л.В. Організаційні аспекти системи внутрішньогосподарського контролю підприємств аграрного сектору економіки АПК / Л.В. Рибалко // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 3-5. – С. 117-122.
11. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет, 10-е изд. / Пер. с англ. – СПб.: Питер, 2007. – 1008 с.
12. Энциклопедический словарь. Цепочка ценности [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/es/92432/Цепочка>.