

України на дату продажу іноземної валюти, плюс вартість іноземної валюти з продажем іноземної валюти;

- собівартість реалізованих виробничих запасів, вартість яких в бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості, зменшеною на вартість пов'язаних з їх реалізацією;

- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування з резерву сумнівних боргів;

- витрати від курсової операційної різниці (тобто від різниці між курсом іноземної валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, які пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

- втрати від знецінення запасів;

- нестачі й втрати від псування цінностей;

- визнані штрафи, пеня, неустойки;

- витрати на отримання об'єктів соціально-культурного призначення;

- інші витрати операційної діяльності.

Проаналізувавши операційні витрати як показано у П(С)БО 16, ми дійшли висновку про необхідність внесення корективів у даний стандарт. Варто взяти до уваги, що в основному документі, який регламентує операційні витрати взагалі, немає їх визначення, натомість є їх склад (теж без визначень). Виходячи з цього, П(С)БО 16 відіграє лише допоміжну роль, а головна відведена економічним словникам і підручникам, оскільки основні користувачі скористатись ним без допоміжних засобів не можуть. На нашу думку, згаданий документ необхідно доповнити, внести належні зміни, необхідні для роботи з ним.

Використана література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати".
2. Пушкар М. С. Фінансовий облік: підручник. – Тернопіль: Карт- бланк. 2002. – 628 с.

УДК 06.75.73

Ростислав РОМАНІВ,
Світлана РОМАНІВ

СПЕЦИФІКА ЗАВДАНЬ ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПРИ АНТИКРИЗОВОМУ УПРАВЛІННІ

Резюме. Висвітлено питання, пов'язані з розкриттям завдань внутрішнього аудиту при проведенні антикризового управління: складових аудиторського ризику при проведенні антикризової політики, принципів створення системи раннього спостереження кризових ситуацій.

The summary. Took up the questions connected to disclosing of tasks of internal audit: compound auditor risk, principles of creation of system of early supervision of crisis situations.

Ключові слова: кризова ситуація, антикризове управління, антикризовий аудит, аудиторський ризик.

Вступ. У ринкових умовах господарювання та посилення умов конкурентного середовища зростає кількість чинників, здатних спровокувати кризове становище підприємства, включаючи і його банкрутство. Можливість настання таких ситуацій вимагає формування особливого типу менеджменту, який отримав назву “антикризовий”.

Аналіз літературних джерел із даного питання засвідчив, що такі автори, як І.Бланк [1], Ю.Брігхем, Л.Гапенські [2], Д.Хан [5] та інші концентрують свою увагу в основному на змісті управлінських функцій антикризового менеджменту та загальній політиці антикризового управління. Водночас недостатню увагу приділяють питанню формулювання завдань, що стоять перед внутрішнім аудитом в умовах посилення дії чинників, які провокують кризовий стан. Деякі аспекти даної проблеми висвітлені в монографії К.Редченка [4], проте вони висвітлені під кутом зору аудиту стратегічних управлінських рішень, прогнозів і проектів.

Формулювання мети та постановка завдань. Метою статті є розкриття питань взаємозв'язку завдань аудиту та управління в ракурсі проведення антикризової політики і формування на цій основі якісно нової концепції під назвою “антикризовий аудит”.

Основний матеріал. Політика антикризового управління являє собою частину загальної фінансової стратегії підприємства, яка полягає в розробці системи методів попередньої діагностики загрози банкрутства та впровадження механізмів фінансового оздоровлення підприємства. Основною метою антикризового управління є розробка й реалізація заходів, спрямованих на швидке відновлення платоспроможності й створення відповідного рівня фінансової стійкості підприємства.

Єдність методів фінансового планування, регулювання й контролю є головними операційними важелями кризового менеджменту й аудиту.

В літературі [1; 2] кризова ситуація визначається такими стадіями: економічна неспроможність (прихована стадія банкрутства), фінансова нестабільність, неплатоспроможність (реальне банкрутство) і стадія офіційного визнання банкрутства.

Слід зазначити, що кризові явища на підприємстві формують як зовнішні, так і внутрішні чинники.

До зовнішніх можна віднести: загальноекономічні фактори розвитку економіки в цілому (зростання інфляції, падіння ВВП, нестабільність законодавчої бази), внутрігалузеві чинники (зростання конкуренції, відсутність кваліфікованої робочої сили).

Внутрішніми чинниками кризового стану є чинники, пов'язані з: виробничою діяльністю (падіння продуктивності праці, незбалансована

структура витрат, неефективна маркетингова політика), інвестиційною діяльністю (перевищення запланованого часу реалізації проектів, помилки при формуванні інвестиційного портфеля), фінансовою діяльністю (зниження ліквідності активів, загальної оборотності капіталу та рентабельності, незбалансованість дебіторської й кредиторської заборгованості та прострочення термінів їх повернення).

Банкрутство та неплатоспроможність підприємства є, як правило, наслідком взаємодії як зовнішніх, так і внутрішніх чинників, що зумовлює необхідність їх урахування в системі антикризового управління.

Специфіка завдань антикризового управління формує особливості в організації й методиці проведення внутрішнього аудиту та створення на його основі антикризового аудиту. З таких позицій антикризовий аудит можна визначити як системний процес нагромадження й опрацювання інформації за допомогою спеціальних методів для оцінки природи і глибини кризи компанії з метою її попередження або пом'якшення кризових наслідків.

Порядок проведення такого аудиту повинен передбачати:

- 1) діагностику кризової ситуації;
- 2) підготовку програми виходу підприємства з кризи;
- 3) здійснення контролю за її виконанням;
- 4) проведення комплексної оцінки ефективності реалізації антикризової програми в цілому.

Система антикризового фінансового управління базується на певних принципах, які повинна враховувати і служба внутрішнього аудиту. Вказані принципи можна сформулювати так:

1. Постійна готовність до можливого порушення фінансової рівноваги підприємства. Теорія антикризового управління виходить з того, що досягнута в результаті ефективного фінансового управління рівновага підприємства є досить мінливою в динаміці. Можлива її зміна на будь-якому етапі розвитку підприємства визначається природною реакцією на зміни внутрішнього і зовнішнього середовища.

У відповідності з цим принципом служба внутрішнього аудиту в своїй роботі повинна враховувати в комплексі вплив як чинників, які посилюють конкурентні позиції підприємства, та чинників, які викликають кризові явища.

2. Рання діагностика кризових явищ у фінансовій діяльності підприємства. Фінансовий менеджмент і служба внутрішнього аудиту повинна працювати на випередження й діагностувати ймовірність банкрутства на ранніх стадіях.

3. Ранжування показників кризових явищ. Оскільки на сьогодні використовується велика кількість таких показників (імовірність банкрутства, ліквідність, ділова активність, рентабельність тощо), службі

внутрішнього аудиту потрібно диференціювати їх за ступенем небезпеки для фінансового стану підприємства.

4. *Терміновість і адекватність реагування на ступінь загрози.* Як зазначається в спеціальній літературі [1, с. 270], у відповідності з теорією антикризового управління кожне кризове явище не лише має тенденцію до розширення з кожним господарським циклом, але й породжує нові супутні кризові фінансові явища. В цьому зв'язку чим швидше служба внутрішнього аудиту виявить причини, прорахує наслідки і розробить комплекс альтернативних варіантів реагування на кризу, тим ефективнішими будуть дії фінансового менеджменту.

Специфіка антикризового аудиту проявляється у розрахунку рівня суттєвості і величини аудиторського ризику при визначенні обсягу і складу аудиторських процедур. Для визначення рівня суттєвості аудиторів повинні керуватися іншими підходами, ніж ті, які лежать в основі розрахунку таких показників при проведенні стандартних процедур.

Складовими аудиторського ризику при виконанні програми антикризового управління підприємством можна вважати такі:

1. Неправильна діагностика кризового стану об'єкта (імовірність помилки при визначенні реального стану підприємства, дії зовнішніх і внутрішніх причин кризи). Внаслідок цього з'являється небезпека появи неадекватної програми виходу підприємства з кризи.
2. Розробка неефективної антикризової програми (визначається ймовірність прорахунків при підготовці аудиторами конкретних рекомендацій навіть за умови точної діагностики кризових ситуацій). Реалізація неточних за змістом рекомендацій не забезпечить досягнення запланованих показників фінансового стану підприємства.
3. Невиконання адміністрацією підприємства рекомендацій аудиторів. Цей вид ризику виражає ймовірність таких порушень у діях адміністрації за якістю і терміном реалізації заходів запропонованої програми, які окремо або в сукупності можуть бути причиною відхилень фактичних результатів від запланованих.
4. Ризик невиявлення характеризується ймовірністю того, що застосовувані аудиторами процедури не дозволяють у процесі контролю реалізації антикризових заходів виявити суттєві за своїми наслідками неправильні дії адміністрації.

При визначенні рівня суттєвості необхідно розрізняти якісні та кількісні параметри. На якісний рівень суттєвості аудиторського ризику впливають розмежування антикризових заходів за ступенем їх максимального та мінімального впливу на величину ризику; врахування ймовірних змін у зовнішньому середовищі, які можуть вплинути на величину розрахункового ризику. На кількісну складову впливає

розрахунок сум перевищення фактичних відхилень досягнутих показників при реалізації антикризової програми від їх запланованих величин, а також нормативне значення таких відхилень.

При проведенні антикризового аудиту доцільно сказати про створення системи раннього попередження, яка являє собою інформаційну систему, завдяки якій керівництво отримує попередження про потенційну небезпеку, пов'язану з впливом зовнішніх чи внутрішніх чинників для прийняття адекватних управлінських рішень. Як зазначає Д. Хан, процес створення такої системи містить такі етапи:

1. Визначення об'єктів спостереження.
2. Визначення індикаторів раннього попередження.
3. Визначення цільових показників та інтервалів їх змін для кожного індикатора.
4. Визначення завдань для центрів опрацювання інформації.
5. Формування інформаційних каналів. [5, с. 151]

Для мети діагностики може бути корисним використання попередньо складених аудиторами класифікаторів можливих чинників і причин кризових проявів. Вони являють собою таблиці, в яких узагальнюють взаємозв'язки між симптомами кризових ситуацій, які найчастіше виникають, та можливими наслідками (табл. 1). При цьому в таких таблицях записують не лише фінансові показники, алгоритм розрахунку яких відомий, але й нефінансові показники, оцінка яких залежить від компетенції самого внутрішнього аудитора. Оскільки аудит є антикризовим, інтервал перевірки таких показників повинен бути не більше одного місяця.

Як бачимо, в таблиці представлено аудиторський ризик та ймовірність настання події. При розрахунку цих параметрів необхідно керуватися складовими ризику антикризового аудиту, описаного вище. Кількість заходів попередження настання кризового явища може бути необмеженою.

При підготовці інформації для діагностування її слід повністю співставити за ряд періодів. Для цього аудиторам потрібно врахувати вплив інфляції, так як можливо необхідно буде побудувати динамічні ряди значень досліджуваного показника, розраховані не лише в поточних цінах і умовах конкретного року, але й у співставних цінах і умовах останнього року облікового періоду. Дуже важливим є питання аудиту облікової політики підприємства на предмет її відповідності обліковим стандартам, а також адекватності економічним загрозам, оскільки від цього буде залежати оцінка активів у бухгалтерській звітності. Це питання стає особливо актуальним при наблизенні кризової ситуації, настання якої змусить підприємство реалізувати свої активи для погашення зобов'язань.

Таблиця 1

Взаємозв'язок між чинниками кризових ситуацій і процедурами антикризового аудиту

Кризовий чинник	Хронічна нестача обігових коштів	Нефінансові показники	Фінансові показники	Інтервал діагностування	Можливий наслідок	Імовірність настання події	Ступінь аудиторського ризику	Заходи попередження	
								Альтернатива 1	Альтернатива 2
Зниження частки кваліфікованих кадрів	Падіння обсягу продажу	Зниження частки ринку	Ділова активність, рентабельність	Декада	Зниження курсу акцій	0,6	0,4	Альтернативи в межах цінкової політики	Покращення якості і сервісного обслуговування
Якість продукції	Зниження частки ринку	Зниження частки ринку	Ділова активність, рентабельність	Декада	Зниження курсу акцій	0,8	0,4	Альтернативи в межах цінкової політики	Покращення якості і сервісного обслуговування
Місяць	Зниження частки кваліфікованих кадрів	Зниження частки ринку	Ділова активність, рентабельність	Декада	Зниження курсу акцій	0,5	0,2	Залучення кредитних ресурсів	Згорання низькорентбельних проєктів
Збільшення числа рекламаций; можливий перехід у штат	Зниження частки кваліфікованих кадрів	Зниження частки ринку	Ділова активність, рентабельність	Декада	Зниження курсу акцій	0,6	0,3	Альтернативи в межах політики управління персоналом	Покращення якості і сервісного обслуговування

Невірно обрана облікова політика призведе до перекосів вартості активів у звітності та їх справедливої вартості. При появі таких ризиків внутрішні аудитори повинні будуть перераховувати вартість капіталу фірми із залученням відповідних експертів.

Висновки.

1. Проведення антикризової політики повинно передбачати формування концепції антикризового внутрішнього аудиту.
2. Антикризовий внутрішній аудит у своїй роботі повинен керуватись такими принципами: постійна готовність до

можливого порушення фінансової рівноваги підприємства; превентивна діагностика кризових явищ у фінансовій діяльності підприємства; ранжування показників кризових явищ; терміновість і адекватність реагування на ступінь загрози.

3. Для підвищення ефективності роботи пропонуємо скласти таблиці взаємозв'язку між чинниками кризових ситуацій і процедурами антикризового аудиту.

Вважаємо, що дослідження з даного питання в подальшому повинні стосуватись розробки та формулювання показників, які спричиняють кризові ситуації та процедури їх відслідковування.

Використана література

1. Бланк И.А. Основы финансового менеджмента. Т.2. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2001. – 512 с.
2. Бригхем Ю., Гапенски Л. Финансовый менеджмент: Полный курс : В 2-х т. Т. 2: Пер с англ// Под ред. В.В.Ковалева. – СПб: Экономическая школа, 1997. – 669 с.
3. Лабынцев Н.Т., Ковалева О.В. Аудит: теория и практика: Учеб. пособие. – М.: «ПРИОР», 1999. – 589 с.
4. Редченко К.І. Аудит стратегічних управлінських рішень, прогнозів та проектів: Монографія. - Львів: Видавництво ЛКА, 2001. – 402 с.
5. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. А.А. Турчака, Л.Г.Головача, М.Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.

УДК 06.75.73

Леся БОЇЛА

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ЕФЕКТИВНОСТІ ЕНЕРГОВИТРАТ (ЕНЕРГОСПОЖИВАННЯ) НА ЗАЛІЗНИЧНОМУ ТРАНСПОРТІ

Резюме. Розглянуто питання удосконалення оцінки ефективності енерговитрат на залізничному транспорті. Запропоновано нову модель оцінки рівня енергоспоживання з урахуванням структурних, технічних, управлінських, політико-економічних і світоглядних факторів впливу.

The summary. The article deals with problem of effectiveness of energetic expenses improvement on railway transport. It has been suggested a new model of valuing for energy use including structural, technical, administrative, political and economical, surrounding aspects of influence.

Ключові слова: облік, аналіз, контроль, прогнозування, планування, енергопостачання, енерговитрати, енергомісткість, паливно-енергетичні ресурси, залізничний транспорт.