

ОСНОВНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ Й ОЦІНКИ РІВНЯ ВИТРАТ

Пропонується впорядкування основних аспектів аналізу й оцінки витрат в межах інтегрованої управлінської системи промислового підприємства з урахуванням технологічної специфіки формування собівартості продукції за умов тривалого виробничого циклу.

Ключові слова: управління, аналіз, оцінка, витрати

Вступ

Важливу роль в управлінні собівартістю відіграє економічний аналіз, який дає змогу оцінити господарські ситуації, пов'язані з формуванням собівартості продукції, виявити недоліки, резерви покращання використання ресурсів та ухвалити відповідні управлінські рішення.

Ефективний аналіз витрат можливий лише в комплексі з іншими основними елементами менеджменту підприємства, який включає операції з прийняття оптимального управлінського рішення за результатами аналізу та забезпечення його виконання на основі відповідної аналітичної інформації.

Облікові системи повинні сприяти задоволенню інформаційних потреб системи управління підприємством, тому доцільним є застосування комбінованих підходів до вибору способів вимірювання та групування витрат. В основі аналітичної деталізації та групування витрат для формування системи виробничого обліку промислового підприємства з тривалим виробничим циклом визначальну роль відіграють такі об'єкти, як місця виникнення витрат, центри витрат та центри відповідальності, в межах яких виокремлюються певні технологічні операції.

Постановка задачі

Формування інформації про витрати повторює хід виробничого процесу і зумовлено рухом матеріальних ресурсів за відповідними стадіями технологічного процесу, нарощуванням трудових витрат по мірі обробки початкових матеріалів, витрат щодо утримання і експлуатації устаткування, послуг допоміжних виробництв тощо.

За сучасних умов підприємству необхідна система виробничого обліку зі стратегічною спрямованістю. Перехід від управлінського аналізу витрат до стратегічного управління

витратами є основним перспективним завданням підприємства [6].

Дієвість системи багато в чому залежить від правильної регламентації обсягу інформації, циркулюючої як по горизонталі, так і по вертикалі. Він має, з одного боку, давати якомога повніші і достовірніші уявлення про процес формування виробничих витрат в той або інший часовий відрізок, на тому або іншому рівні управління і бути достатнім для ухвалення різних господарських рішень, направлених, зокрема, і на зниження витрат. З іншого боку, така інформація повинна бути конкретною, містити обмежену кількість головних (найбільш інформативних) показників і бути максимально доступною для сприйняття і оперативної обробки [1; 3; 5].

Управління витратами підприємства припускає системний підхід, тобто цілі підприємства можуть бути досягнуті тільки в результаті усвідомленої реалізації взаємозалежності основних функціональних місій підприємства [2, с. 80].

Основною метою статті є систематизація основних напрямків оцінки й аналізу витрат промислового підприємства з тривалим виробничим циклом, що складається з певної кількості технологічних операцій.

Результати

Побудова інтегрованої системи управління витратами і її конкретної моделі повинна повторювати технологічні процеси виробництва, їх послідовність, черговість, цілеспрямованість, зв'язки. При створенні інтегрованої системи за базу беруться об'єкти обліку виробництва, що дозволяє не тільки інтегрувати планову, нормативну і облікову інформацію щодо руху ресурсів по ходу виготовлення продукції, але і провести алгоритмізацію операцій обліку з виявленням відхилень від запланованого об'єму як за натурально-речовинною формою продукції, так

і за витратами на виробництво цієї ж продукції.

Методика аналізу калькулювання собівартості промислової продукції, що застосовується на сьогоднішній день, здійснюється послідовно в два етапи:

- спочатку аналізуються прямі витрати, що відносяться безпосередньо на собівартість конкретних видів продукції;

- потім аналізуються непрямі витрати, що плануються і враховуються в цілому по цеху і відносяться на конкретні види продукції з урахуванням їх трудомісткості.

Вимірювати і аналізувати витрати підприємства необхідно, перш за все, для побудови інтегрованої системи управління витратами. Основною методологічною особливістю системи управління витратами, що застосовується зараз на промислових підприємствах є використання залежності величини витрат від обсягів виробництва продукції. Така методика не враховує технологічну специфіку окремих видів промислового виробництва і не забезпечує менеджмент підприємства належною аналітичною інформацією.

Існуюча на сьогоднішній день на промислових підприємствах система оцінювання виробничих витрат не відповідає сучасним вимогам управління витратами, оскільки основна увага приділяється узгодженню облікової інформації із тривалістю звітного (фінансового) періоду, а тривалість виробничого циклу не враховується.

Для управління витратами з урахуванням технологічної специфіки підприємства важливим моментом є визначення носіїв витрат. Це, насамперед, пов'язано з необхідністю калькулювання собівартості, відповідно має бути забезпечена узгодженість носіїв витрат з об'єктами калькулювання [4, с. 29-30].

Залежно від технології та характеру продукції, що випускається, носіями витрат можуть бути вироби (напівфабрикати), групи однорідних виробів, види робіт та ін. Іншими словами, це види продукції підприємства, призначені для реалізації. Також важливим моментом організації економічного аналізу на підприємстві є наявність достовірної аналітичної інформації щодо складових витрат за елементами. Це необхідно для вивчення впливу виробничих витрат на основні техніко-економічні показники діяльності підприємства. При цьому до уваги можуть братися як загальні витрати виробництва, так і відносні, питомі, в розрізі елементів витрат, тощо.

Основою аналізу є встановлення зв'язку між витратами й обсягом виробництва, але при цьому важливим моментом є врахування й інших факторів.

Статистичні дані в аналізі витрат мають задовольняти наступним умовам: питомі витрати повинні визначатися фактичними витратами виробничих факторів, за умов правильного розподілу витрат у часі; дані про витрати на різних тимчасових інтервалах повинні бути порівнянні; статистичні дані про витрати не повинні містити витрати, які викликані випадковими обставинами.

Визначення впливу тих або інших чинників на собівартість продукції проводиться методом елімінування або балансовим методом, зокрема для перевірки повноти і достовірності використовуваної інформації і правильності визначення впливу різних чинників на величину відхилення фактичної собівартості продукції від планової як в цілому, так і по окремих статтях [1, с. 133].

Аналіз є одним з найважливіших елементів системи управління витратами. Головною метою його є інформаційне забезпечення, детальна оцінка досягнутих результатів та обґрунтування управлінських рішень щодо їх подальшої раціоналізації.

Інформаційне забезпечення підприємств з тривалим виробничим циклом має певні особливості: обсяги даних є значними і мають оброблятися у досить обмежені терміни; вихідні дані неодноразово обробляються з різних виробничих точок зору з урахуванням технологічної специфіки та вимог споживачів; результати аналітичних розрахунків мають зберігатися тривалий час.

Оскільки система управління витратами забезпечує взаємозв'язок усіх функцій управління, то для організації якісного аналітичного забезпечення підприємства необхідно: встановити обсяг, зміст, періодичність надання відповідної первинної документації; розробити систему показників і факторів, що відповідатимуть особливостям певного виробництва; уточнити технічні прийоми проведення аналізу в межах розробленої системи показників і факторів; детально вивчити взаємозв'язок аналітичних задач.

Економічні показники є важливим інструментом оцінки, планування та управління діяльністю підприємства. На різних стадіях аналізу показники можуть виступати як: результат роботи, фактор формування, ознака зміни, кінцева мета або проміжний наслідок.

Система показників виробничого підприємства характеризується, перш за все, показниками організаційно-технічного рівня, а саме – виробничою структурою, якістю продукції, рівнем концентрації та спеціалізації виробництва, тривалістю виробничого циклу, технічною та енергетичною озброєністю праці, рівнем організації виробництва та управління, прогресивністю технологічних процесів.

Організація аналітичного процесу на підприємстві передбачає відповідну етапність його проведення. Першим і найвідповідальнішим етапом аналітичної роботи є розробка програми аналізу, оскільки саме на цьому етапі визначається мета аналізу, за-

вдання, які повинні бути вирішені для її досягнення, об'єкти аналізу та система показників, за допомогою яких оцінюється ефективність роботи підприємства.

Глибина й ефективність економічного аналізу залежить від обсягу та якості інформації, що використовується в процесі аналітичних досліджень, тому наступним етапом є визначення обсягів інформаційного забезпечення та підготовка аналітичних показників до безпосередньо аналізу. Далі відбувається аналітичне опрацювання показників за допомогою технічних прийомів. В умовах виробництва з тривалим технологічним циклом використовуються наступні способи економічного аналізу (табл. 1).

Таблиця 1

Технічні прийоми економічного аналізу витрат

Напрямки аналізу витрат	Об'єкт аналізу	Способи обробки економічної інформації	Напрямки використання результатів аналізу
За видами	елементи витрат та статті калькуляції	- горизонтальний порівняльний аналіз	- для визначення абсолютних та відносних відхилень
		- вертикальний порівняльний аналіз	- для аналізу структури витрат
		- відносних і середніх величин	- для розрахунку вагових коефіцієнтів та нормативів
За виробами	- технологічна група продукції (за шифрами)	- групування	- для вивчення структурного складу групи, партії, замовлення
	- партія продукції		- для потреб ціноутворення
	- замовлення		
За центрами відповідальності	витратна частина бюджету	- балансовий	- для відображення співвідношення фактичних даних із запланованими - для бюджетного управління
За місцями виникнення	операційний центр витрат	- факторний аналіз	- для оптимізації рівня витрат

За результатами аналітичного опрацювання виконується оцінка результатів господарської діяльності з урахуванням дії різних факторів, усунення недоліків, впровадження заходів науково-технічного розвитку (НТР) для мобілізації невикористаних резервів та оптимізації рівня витрат.

Для відображення результатів аналітичного опрацювання показників пропонуємо спочатку підготувати аналітично-інформаційну базу шляхом впровадження наступної послідовності заходів:

1. Удосконалення системи кодування облікової інформації.
2. Організація відповідної системи документообігу.
3. Підрахунок собівартості кожної унікальної операції.
4. Визначення кількості готової продукції, що надійшла на склад.

Розглянемо детальніше кожен з етапів.

Першим етапом є кодування витрат для побудови комп'ютерної системи виробничого обліку. Первинним елементом кодування в даній системі буде окрема технологічна опе-

рація. Така система сприятиме проведенню багатомірного аналізу витрат за наступними аспектами: за різними виробничими лініями, каналами збуту, замовниками; за складовими технологічного процесу та за структурними підрозділами підприємства (рис. 1). Створен-

ня такої багатоаспектної моделі дозволить розширити функції аналізу й оцінки системи виробничого обліку трубного підприємства та забезпечить необхідні умови для ухвалення відповідних управлінських рішень.



Рис. 1. Основні аспекти аналізу й оцінки витрат виробничого підприємства

Другим етапом є організація системи документообігу, що відповідатиме потребам управління витратами та забезпечить точність їх калькулювання та розподілу. Виробничі витрати певного цеху промислового підприємства формуються на базі наступних первинних документів: оборотних відомостей списання матеріалів, актів щодо витрачання енергетичних ресурсів, відомостей по заробітній платі, актів виконаних послуг. Використовуючи дані зазначених документів та систему кодування за окремими операціями, пропонуємо створити «Відомість операційного обліку», де по кожній унікальній операції буде підрахована сума прямих витрат.

Третім етапом є розподіл загальної суми непрямих витрат цеху між усіма унікальними операціями та підрахунок собівартості

кожної з них в частині виробничої собівартості.

На останньому етапі за інформацією здавальних відомостей готової продукції визначається кількість готової продукції, що надійшла, на склад. Трудомісткість виготовлення продукції за різними стандартами (для металопродукції наприклад) не однакова. Відношення трудомісткості конкретного стандарту до базового є коефіцієнтом трудомісткості. Відповідно, загальний обсяг виготовлення продукції приводиться до умовних тонн, виробничі витрати на одну умовну тонну розподіляються пропорційно кількості умовних тонн по кожному шифру (технологічній групі). В результаті отримуємо суму виробничих витрат по кожному шифру i , відповідно, стандарту i марці сталі.

Основною перевагою наведеної послідовності є формування витрат після виконання операцій, що дозволяє визначити операції з максимальною собівартістю. З'являється можливість аналізувати причини таких витрат, розробляти заходи щодо їх зниження. Також з'являється можливість отримувати достовірні суми витрат по операціях, де впроваджені заходи НТР та якісно проводити розрахунок економічної ефективності таких заходів.

Для досягнення максимальної ефективності роботи центрів відповідальності необхідно дотримуватися таких умов:

- закріпити за центром відповідальності виробничу зону, обладнання та механізми, а також конкретний комплекс робіт із визначенням початкових і кінцевих технологічних операцій;

- організувати обладнані місця збереження сировини, матеріалів, готової продукції й інших ресурсів відповідно до встановлених виробничих норм;

- забезпечити робочі місця необхідними приладами для контролю за витрачанням ресурсів і дотриманням технологічних параметрів;

- забезпечити своєчасно і в повному обсязі сировиною і матеріалами, необхідними для роботи кожний центр відповідальності.

З усього вищезазначеного можна зробити висновок, що постановка системи багатоаспектного аналізу й оцінки виникає не тільки із суб'єктивних положень щодо необхідності збору, узагальнення і розмежування витрат у різних галузях господарської діяльності підприємства, але й з ряду об'єктивних закономірностей, зумовлених особливостями технології й організації певного виду промислового виробництва.

Висновки

Таким чином, формування системи управління витратами ґрунтується на розробці та впровадженні різноманітних способів класифікації й аналізу виробничих витрат. Виділення центрів відповідальності за витрати дає змогу організувати систему управління виробничими витратами, максимально наближену до організаційної структури підприємства з урахуванням специфічних особливостей підприємства на стадіях одержання, обробки аналітичної

інформації та прийняття оперативних управлінських рішень.

Забезпечити необхідний зв'язок між виробничими, технологічними та економічними службами підприємства дозволить побудова інтегрованої системи обліку. Під час обробки інформації в межах інтегрованого обліку взаємодія між структурними підрозділами підприємства сприятиме проведенню глибокого й деталізованого аналізу економічних показників з одночасним оцінюванням результатів діяльності окремих підрозділів й підприємства в цілому, забезпечуватиме планування й прогнозування напрямів розвитку господарської діяльності організації.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Белявцева, М. Д. Комплексный технико-экономический анализ себестоимости продукции и его роль в выявлении резервов снижения затрат на производство [Текст] // Экономика промышленности / М. Д. Белявцева, Л. Ю. Назюта, И. В. Федосова. – 2005. – № 2. – С. 132-137.
2. Великий, Ю. М. Управління витратами підприємства: монографія [Текст] / Ю. М. Великий, В. В. Прохорова, Н. В. Сабліна. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2009. – 192 с.
3. Гришко, Н. В. Методологія управління витратами промислових підприємств (вугледобувна промисловість): монографія [Текст] / Н. В. Гришко. – Донецьк: НАН України, Ін-т економіки пром-сті, 2009. – 403 с.
4. Лапыгин, Ю. Н. Управление затратами на предприятии: планирование и прогнозирование, анализ и минимизация затрат: практическое руководство [Текст] / Ю. Н. Лапыгин, Н. Г. Прохорова. – М.: Эксмо, 2007. – 128 с.

5. Кузьмін, О. Є. Проблеми та теоретико-методичні засади управління витратами на машинобудівних підприємствах: Монографія [Текст] / О. Є. Кузьмін, А. М. Дідик, У. І. Когут, О. Г. Мельник. – Л.: Тріада плюс, 2009. – 325 с.
6. Шим Джей К. Методы управления стоимостью и анализа затрат [Текст] / Джей К. Шим, Джоэл Г. Сигел. – М. : Информационно-издательский дом «Филинь», 1996. – 344 с.

Надійшла до редколегії 22.02.2012.

Прийнята до друку 26.04.2012.

Е. А. ТОПОРКОВА

ОСНОВНЫЕ АСПЕКТЫ АНАЛИЗА И ОЦЕНКИ УРОВНЯ РАСХОДОВ

Предлагается упорядочение основных аспектов анализа и оценки расходов в рамках интегрированной управленческой системы промышленного предприятия с учетом технологической специфики формирования себестоимости продукции в условиях длительного производственного цикла.

Ключевые слова: управление, анализ, оценка, расходы

Е. А. TOPORKOVA

BASIC ASPECTS OF ANALYSIS AND ESTIMATION OF LEVEL OF CHARGES

Organization of basic aspects of analysis and estimation of charges is offered within the framework of the integrated administrative system of industrial enterprise taking into account the technological specific of forming of unit cost in the conditions of the protracted production cycle.

Keywords: management, analysis, estimation, charges