

УДОСКОНАЛЕННЯ АНАЛІЗУВАННЯ ВИТРАТ МАШИНОБУДІВНОГО ПІДПРИЄМСТВА

© Когут У.І., 2008

Досліджено види аналізування витрат у контексті сфер їхнього застосування в управлінні підприємством. Запропоновано аналізувати собівартість продукції машинобудівного підприємства за етапами операційного циклу витрат з урахуванням дегресивних і прогресивних їхніх видів.

In the article the types of analysis of charges are explored in the context of spheres of their application in the management by an enterprise. The analysis of unit cost of machine-building enterprise is offered after the stages of operating cycle of charges taking into account degressive and progressive their prospects.

Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями. Формування та розвиток ринкових відносин в Україні супроводжується збитковістю та банкрутством багатьох машинобудівних підприємств, що зумовлено не лише об'єктивними причинами (структурною перебудовою економіки, зміною форм власності, недосконалістю законодавства тощо), а й прорахунками в системі управління витратами через неналежне інформаційно-аналітичне забезпечення. Ситуація, яка склалась на підприємствах вітчизняного машинобудування, вимагає перегляду концептуальних засад моделі економічної роботи на підприємстві з метою ефективнішого використання ресурсів завдяки підвищенню ефективності управління витратами. Одним із важливих чинників у пошуку резервів зниження витрат є застосування методу аналізування витрат з метою прийняття раціональних управлінських рішень на основі аналітичної інформації, оскільки в умовах розвитку ринкових відносин ефективно управління діяльністю великою мірою визначається рівнем якості інформаційного забезпечення. Дослідження підходів до аналізування витрат дає змогу зробити висновки про те, що наявні методи аналізування, ставлячи кожен різну мету щодо надання інформації про витрати та її використання в управлінні, все ж не сприяють створенню такої системи з інформаційно-аналітичного забезпечення управління витратами, яка б давала можливість приймати ефективні управлінські рішення.

Аналіз останніх досліджень, в яких започатковано розв'язання цієї проблеми. Варто погодитись з О.Я. Лотиш, що вирішити проблему ефективного розвитку підприємств можливо, приймаючи оптимальні рішення, основою яких є техніко-економічна інформація щодо випуску продукції, витрат на її виробництво і рівня цін на її реалізацію [9, с. 629]. Увага повинна бути зосереджена передусім на інформації про витрати, від яких значною мірою залежить ефективність самого виробництва, які є орієнтиром при встановленні ціни продукції, виборі асортименту, визначенні оптимальних обсягів виробництва і реалізації тощо.

Система управління кожного машинобудівного підприємства, звичайно ж, спрямована на прийняття ефективних управлінських рішень для забезпечення ефективного господарювання, підвищення рівня конкурентоспроможності тощо. Перешкоджає прийняттю раціональних управлінських рішень неякісна, несвоєчасна тощо інформація. Питань створення ефективного інформаційного забезпечення стосуються праці багатьох вітчизняних та зарубіжних авторів

[1, 3, 6, 11, 14]. Однак і досі невирішеною залишається проблема створення методологічної бази інформаційного забезпечення.

Н.Ю. Журкіна стверджує, що прийняття рішень ґрунтується на внутрішній інформації, яку покликаний формувати фінансовий облік. Переважно тут ідеться про формування та зберігання інформації щодо собівартості продукції, але у такому деталізованому вигляді, якого наявні форми бухгалтерського обліку на часі забезпечити не можуть. Своєю чергою, наявність неякісної інформації призводить до спотворення інформаційного подання підконтрольного показника. Прийняття рішення на основі такої інформації виявляється хибним і спричиняє втрати вигод для підприємства або завдання збитків [6, с. 804, 808].

Не можна не погодитись з думкою В. Швець, А. Стасів, Р. Тиса, що одним із важливих чинників зростання конкурентоспроможності української продукції є ефективне застосування економічного аналізу для пошуку резервів зниження витрат та ціни на продукцію. Проте в практичній діяльності підприємства не завжди використовують можливості економічного аналізу, що пояснюється, насамперед, відсутністю організаційного і методологічного забезпечення аналітичного процесу в прийнятті управлінських рішень. Важливим структурним елементом аналітичної роботи є методичний інструментарій аналізу. Від його вдалого вибору та функціональної досконалості значною мірою залежить ефективність досягнення поставленої мети [15, с. 304]. Ці питання є особливо актуальними для галузі машинобудування, яка характеризується значним рівнем витратомісткості з тенденцією до зростання. Знаходження резервів зниження рівня витрат, що дає можливість знизити ціну на продукцію, може бути вагомим чинником підвищення конкурентоспроможності вітчизняної машинобудівної продукції стосовно аналогічної продукції закордонних товаровиробників.

З метою порівняльної характеристики видів аналізу витрат та визначення того, які управлінські завдання покликаний виконувати той чи інший вид аналізу витрат, в табл. 1 у зведеному вигляді подано досліджені види аналізу витрат.

Цілі статті. Основними цілями статті є дослідження видів аналізу витрат, а також ролі аналізу витрат у формуванні належного інформаційно-аналітичного забезпечення ефективного управління витратами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Узагальнення літературних джерел [1–15] та виконані дослідження за проблемою дають змогу запропонувати аналізу собівартості продукції за етапами операційного циклу витрат з урахуванням дегресивних і прогресивних їхніх видів з метою удосконалення інформаційного забезпечення системи управління витратами.

Операційний цикл – проміжок часу між придбанням запасів для ведення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції (товарів, робіт, послуг) [8, с. 158].

Доцільно зазначити, що виділені етапи операційного циклу витрат (див. рисунок) є рекомендованими, на машинобудівному підприємстві можуть виділятися також і інші етапи. Кожен елемент окремого етапу може бути самостійним етапом з поділом його на детальніші елементи залежно від розмірів підприємства, обсягів виробництва, специфіки технологічного процесу тощо.

При зміні обсягів виробництва витрати (статті витрат) кожного етапу операційного циклу доцільно поділяти на дегресивні, пропорційні, прогресивні та постійні, щоб встановити, які етапи операційного циклу витрат характеризуються найбільшою часткою прогресивних витрат, виявити причини цього та знайти шляхи їх зниження (зниження рівня їх прогресивності), а також доцільно визначати частки цих витрат у складі собівартості на кожному етапі з метою виявлення резервів зниження витрат.

Перевагами аналізу собівартості за етапами операційного циклу витрат з урахуванням дегресивних і прогресивних їх видів порівняно з традиційними методами є:

– можливість своєчасного отримання якісної інформації про відхилення щодо витрат на кожному етапі операційного циклу виготовлення певного виду продукції і прийняття раціональних управлінських рішень з метою усунення відхилень;

Таблиця 1

Порівняльна характеристика видів аналізу витрат та сфери їх застосування в управлінні підприємством

Назва виду аналізу витрат	Призначення виду аналізу	Недоліки виду аналізу	На вирішення яких управлінських завдань спрямований певний вид аналізу
	<i>Дає можливість:</i>	<i>Не дає можливості:</i>	<i>Доцільно використовувати при:</i>
1	2	3	4
Аналіз собівартості продукції загалом	<ul style="list-style-type: none"> - своєчасно реагувати на відхилення від нормальних параметрів виробничого процесу; - розробляти відповідні заходи для недопущення зайвих витрат і втрат; - виявляти тенденції зміни витрат та розробляти заходи щодо їх оптимізації. 	<ul style="list-style-type: none"> - оцінити ефективність використання окремих видів ресурсів; - встановити потребу підприємства в матеріальних, трудових, енерго- та інших видах ресурсів; - знайти резерви зниження собівартості продукції за рахунок зниження її матеріало-, праце-, фондо- та енергомісткості тощо 	<ul style="list-style-type: none"> - розрахунку ефективності роботи підприємства; - визначенні рівня рентабельності продукції
Аналіз витрат за економічними елементами	<ul style="list-style-type: none"> - можливість оцінити ефективність використання певних видів ресурсів та оптимізувати структуру витрат; - можливість знайти резерви зниження собівартості продукції за рахунок зниження її матеріало-, праце-, фондо- та енергомісткості. 	<ul style="list-style-type: none"> - обчислити собівартість одиниці продукції; - розподілити та проаналізувати витрати за видами продукції і цільовим призначенням. 	<ul style="list-style-type: none"> - встановленні потреби підприємства в матеріальних, трудових, енерго- та інших видах ресурсів
Аналіз витрат за статтями калькуляції	<ul style="list-style-type: none"> - встановити економію або перевитрачання ресурсів за статтями калькуляції; - встановити економію чи перевитрати ресурсів за місцями їхнього виникнення з визначенням резервів оптимізації рівня витрат; - виявити зміни витрат за окремими підрозділами підприємства, конкретними виробами; - контролювати виконання планів щодо собівартості продукції не тільки загалом по підприємству, але і в кожному цеху, дільниці, за конкретним виробом і певним видом витрат. 	<ul style="list-style-type: none"> - можливість оцінити ефективність використання певних видів ресурсів та оптимізувати структуру витрат; - можливість знайти резерви зниження собівартості продукції за рахунок зниження її матеріало-, праце-, фондо- та енергомісткості. 	<ul style="list-style-type: none"> - здійсненні асортиментної політики підприємства; - визначенні величини нормованих запасів

Продовж. табл. 1

1	2	3	4
Аналіз витрат на одну гривню товарної продукції	<ul style="list-style-type: none"> - аналізувати витрати за всіма галузями та на всіх рівнях управління; - охоплення як порівнянної, так і непорівнянної продукції; - відслідковувати витрати в процесі застосування старої і нової технології виробництва. 	<ul style="list-style-type: none"> - можливість оцінити ефективність використання певних видів ресурсів та оптимізувати структуру витрат; - можливість знайти резерви зниження собівартості продукції за рахунок зниження її матеріало-, праце-, фондо- та енергомісткості. 	<ul style="list-style-type: none"> - визначенні прибутковості підприємства від товарного випуску продукції.
Аналіз собівартості одиниці продукції	<ul style="list-style-type: none"> - оптимізувати обсяг та асортимент виготовлюваної продукції; - оцінити ефективність управління витратами. 	<ul style="list-style-type: none"> - оцінити ефективність використання окремих видів ресурсів; - встановити потребу підприємства в матеріальних, трудових, енерго- та інших видах ресурсів; - знайти резерви зниження собівартості продукції за рахунок зниження її матеріало-, праце-, фондо- та енергомісткості тощо 	<ul style="list-style-type: none"> - веденні цінової політики підприємства.
Оперативний аналіз витрат	<ul style="list-style-type: none"> - своєчасно оцінити господарські ситуації, пов'язані з формуванням собівартості продукції; - виявити негативні причини та недоліки, внутрішньогосподарські резерви покращання використання виробничих ресурсів і оперативно приймати відповідні управлінські рішення; - виявити відхилення від норм витрачання матеріалів, напівфабрикатів, комплектуючих виробів, фонду заробітної плати по кожній операції; - своєчасно виявляти непродуктивні витрати і втрати. 	<ul style="list-style-type: none"> - аналізувати витрати за всіма галузями та на всіх рівнях управління; - здійснити точну оцінку ситуаціям з формування собівартості, що склалася на тій чи іншій ділянці виробництва; - ефективний оперативний аналіз собівартості можливий лише в комплексі з іншими основними елементами оперативного управління (оперативне планування, облік, регулювання тощо). 	<ul style="list-style-type: none"> - прийнятті оперативних управлінських рішень.
Функціонально-вартісний аналіз	<ul style="list-style-type: none"> - знайти економічно найдоцільніші способи здійснення функцій виробу. 	<ul style="list-style-type: none"> - встановити потребу підприємства в матеріальних, трудових, енерго- та інших видах ресурсів; - аналізувати витрати за всіма галузями та на всіх рівнях управління. 	<ul style="list-style-type: none"> - пошуку шляхів підвищення конкурентоспроможності продукції.

- можливість виявлення, які саме фактори на якому етапі операційного циклу витрат чинять відповідний вплив на величину витрат з метою кращого з'ясування причин відхилень;
- можливість удосконалення процесу виробництва виявленням методів кращого використання ресурсів машинобудівного підприємства з метою підвищення ефективності виробництва;
- можливість встановлення того, який із етапів циклу потребує відповідних коректив з метою зосередження на ньому більшої уваги для забезпечення підвищення ефективності діяльності;
- можливість встановлення етапів з найбільшою часткою прогресивних (зростають темпами швидшими, ніж обсяг виробництва) чи дегресивних (зростають темпами меншими, ніж обсяг виробництва) витрат при зміні обсягів виробництва та виявлення резервів зниження собівартості;
- можливість встановлення того, який із етапів циклу якою часткою витрат відповідного виду ресурсу характеризується з метою оптимізації структури витрат;
- досягнення комплексності в інформаційному забезпеченні системи управління витратами машинобудівного підприємства.

Аналізування собівартості за етапами операційного циклу витрат дає можливість отримувати інформацію про витрати з різним ступенем її деталізації. Тут мається на увазі отримання інформації про витрати в результаті аналізу витрат кожного окремого елемента або ж – в результаті аналізу витрат кожного окремого етапу, в чому й полягає досягнення комплексності в інформаційному забезпеченні системи управління витратами. Отже, забезпечується детальний як вертикальний, так і горизонтальний контроль витрат, що дає змогу відстежувати витрати на якісно новому рівні. Пропонований метод аналізування уможливорює як оперативний, так і ретроспективний аналіз собівартості, дає змогу аналізувати витрати за місцями їх виникнення тощо, поєднуючи переваги різних видів аналізування собівартості.

Таке аналізування собівартості також дає можливість удосконалити процес виробництва з техніко-технологічного аспекту, однак користувачами інформації в такому разі повинні бути головний інженер, головний конструктор та головний технолог. Можливість отримання інформації про витрати саме на етапах формування собівартості, яка є свого роду інформаційною підтримкою функціонально-вартісного аналізу, дасть змогу удосконалити сам процес виробництва за допомогою виявлення шляхів покращання використання ресурсів машинобудівного підприємства і, водночас – знайти резерви підвищення прибутку. Все це сприяє злагодженості та системності у роботі усіх ланок (технічної, економічної тощо) діяльності машинобудівного підприємства.

На кожному етапі операційного циклу витрат необхідно складати різноманітні кошториси витрат загалом для етапу та (або) окремо за кожним його елементом. Тоді інформаційним джерелом при аналізуванні собівартості за етапами операційного циклу витрат будуть кошториси витрат.

Варто погодитись з Н.Є. Селюченко, В.П. Кічор, що управління суб'єктом господарювання в ринковій економіці, яка характеризується зростанням рівня конкуренції та перерозподілом власності, ставить високі вимоги до інформації, на основі якої приймаються рішення. В таких умовах формування інформаційної бази для прийняття управлінських рішень повинен займатись окремий підрозділ, служба чи хоча б окремий спеціаліст [12, с. 133].

Крім того, організація інформаційних потоків на підприємстві повинна відповідати таким вимогам [12, с. 134–135]:

- інформація повинна бути вірогідною, своєчасною, об'єктивною та повною;
- обсяг інформації повинен бути оптимальним;
- інформація повинна мати певного користувача і максимально задовольняти його потреби;
- інформація, що надходить з різних джерел, повинна бути ідентичною;
- інформація з погляду облікових і заданих позицій повинна мати єдині одиниці вимірювання, використовувати одні і ті самі параметри і показники;
- дані оперативного обліку повинні використовуватися для оперативного аналізу з метою прийняття короткострокового рішення.

Виконані дослідження дають змогу запропонувати аналізування собівартості певного виду продукції машинобудівного підприємства за етапами операційного циклу витрат з урахуванням дегресивних і прогресивних їх видів, як подано у табл. 2.

Зміст кожного етапу за основними елементами

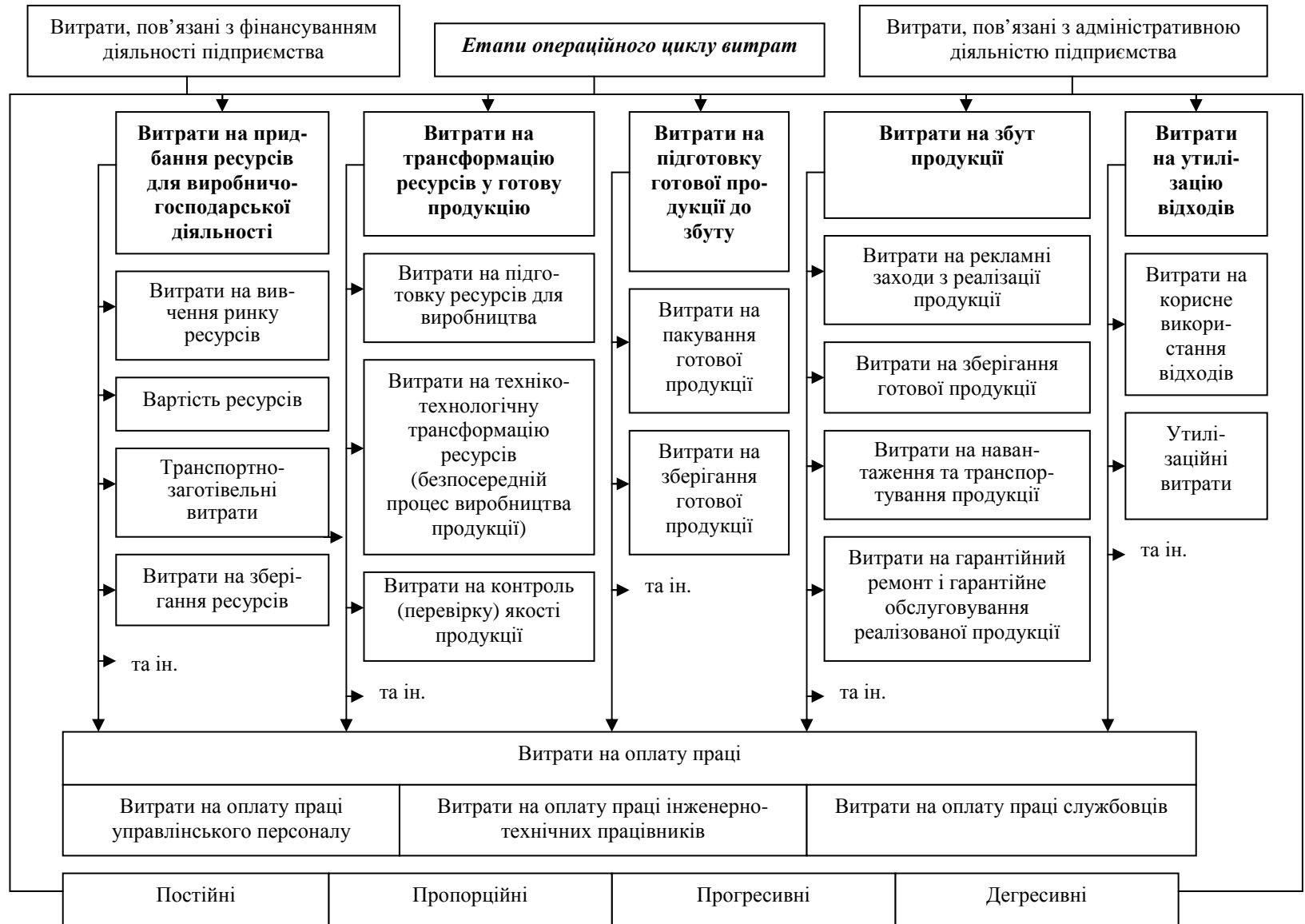


Схема операційного циклу витрат машинобудівного підприємства

Таблиця 2

Порядок аналізування собівартості продукції машинобудівного підприємства за етапами операційного циклу витрат з урахуванням дегресивних і прогресивних їх видів

Характеристика витрат	Назви етапів операційного циклу витрат					Витрати, пов'язані з адміністративною діяльністю підприємства	Витрати, пов'язані з фінансуванням діяльності підприємства	Разом	Загальна сума економії або перевитрат
	Витрати на придбання ресурсів для виробничо-господарської діяльності	Витрати на трансформацію ресурсів у готову продукцію	Витрати на підготовку готової продукції до збуту	Витрати на збут продукції	Витрати на утилізацію відходів				
1. Загальні планові витрати:									X
- дегресивні						X*	X		X
- пропорційні						X	X		X
- прогресивні						X	X		X
- умовно-постійні						X	X		X
2. Загальні фактичні витрати:									X
- дегресивні						X	X		X
- пропорційні						X	X		X
- прогресивні						X	X		X
- умовно-постійні						X	X		X
3. Відхилення від плану, зокрема за рахунок:								X	
а) сировини і основних матеріалів	X		X	X		X	X	X	X
б) купівельних напівфабрикатів та комплектування	X		X	X	X	X	X	X	X
в) допоміжних матеріалів						X	X	X	X
г) палива						X	X	X	X
д) електроенергії						X	X	X	X
е) основної заробітної плати						X	X	X	X
є) додаткової заробітної плати						X	X	X	X
ж) витрат на утримання та експлуатацію устаткування						X	X	X	X
з) загальновиробничих витрат	X		X	X	X	X	X	X	X
і) інших виробничих витрат			X	X	X	X	X	X	X

* Цей символ свідчить про відсутність даних щодо витрат

Висновки. В умовах ринкових відносин проблема раціонального використання ресурсів стає все актуальнішою. Витрати та оптимізація їх рівня на одиницю продукції є важливим чинником підвищення ефективності діяльності машинобудівного підприємства. Від рівня витрат, окрім фінансових результатів діяльності машинобудівного підприємства, залежить рівень його технічного, соціально-економічного, інноваційного розвитку, темпи розширеного відтворення тощо. Вищенаведене ще раз доводить особливу роль управління витратами в управлінні машинобудівним підприємством. В управлінні ж витратами важливе місце займає їхнє аналізування, яке слугує інформаційною базою для прийняття раціональних управлінських рішень.

Аналізування собівартості за етапами операційного циклу витрат дає змогу по-новому підійти до управління витратами машинобудівного підприємства через призму окремого операційного циклу витрат виробництва і реалізації конкретного виду продукції, внаслідок умовного поділу операційного циклу витрат на певні самостійні елементи з подальшим їх інтегруванням. Цей метод аналізування дає змогу виявляти поступову акумуляцію вартості ресурсів, що припадають на одиницю виготовленої продукції, надаючи можливості раціональнішого використання ресурсів.

1. Emmanuel C., Otley D., Merchant K. *Accounting for Management Control*. – L.: Thomson Learning, 2002. – 518 p. 2. Барабаш Н.С. *Аналіз господарської діяльності: Навч. посібник / За ред. Є.В. Мниха*. – К., 2005. – 394 с. 3. Бобирь О.І. *Інформаційні джерела в управлінні підприємством // Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. праць*. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2003. – Вип. 174: В 2 т. – Том II. – С. 528–534. 4. Василенко В.О., Ткаченко Т.І. *Виробничий (операційний) менеджмент: Навч. посібник. Вид. 2-ге, виправл. і доп. / За редакцією В.О. Василенка*. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 532 с. 5. *Економічний аналіз: Навч. посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит”*. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП „Рута”, 2003. – 680 с. 6. Журкіна Н.Ю. *Формування інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень як метод підвищення ефективності управління // Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. праць*. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. – Вип. 196: Том I. – С. 804–809. 7. Коробов М.Я. *Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств: Навч. посібник*. – 3-є вид., перер. і доп. – К.: “Знання”. 2002. – 294 с. 8. *Курсом реформ – облік 2000: Навчально-практичний посібник / За ред. А. Бабака*. – Дніпропетровськ: ТОВ “Баланс-Клуб”, 2000. – Ч. I. – 336 с. 9. Лотуши О.Я. *Місце витрат на виробництво продукції в системі оціночних показників діяльності підприємства // Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. праць*. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2005. – Вип. 210: В 4 т. Том III. – С. 629–634. 10. Мних Є.В. *Економічний аналіз: Підручник*. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с. 11. Пушкар М.С., Пушкар Р.М. *Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: Монографія*. – Тернопіль: Карт-блани, 2004. – 370 с. 12. Селюченко Н.Є., Кічор В.П., Живко З.Б. *Інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень як продукт системи контролінгу на підприємстві // Логістика. Вісник Національного університету “Львівська політехніка”*. – Львів, 2006. – № 552. – С. 132–136. 13. Сич Є.М., Кравчук Г.В., Ільчук В.П. *Управлінський аналіз діяльності суб’єктів господарювання: Навч. посібник*. – К.: Аспект-Поліграф, 2004. – 202 с. 14. Терещенко О.О. *Поняття “контролінг” та “управлінський облік” у теорії і практиці // Фінанси України*. – К.: ТОВ “ПоліграфКонсалтинг”, 2006. – № 8. – С. 137–145. 15. Швець В., Стасів А., Тис Р. *Метод аналізу витрат за місяцями їх виникнення у підвищенні конкурентоспроможності української продукції // Перехідна економіка: проблеми теорії і практики. Науковий збірник. Львівський національний університет імені І.Франка*. – Львів, 1999. – Вип. 5. – С. 304–310.