

ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИКИ АНАЛІЗУ ВИТРАТ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ У РОСЛИННИЦТВІ

© Ющишина Л.О., 2008

Розглянуто основні положення та методичні підходи до аналізу витрат, проведено класифіковано види аналізу витрат бізнес-процесів, визначено етапи реалізації системного аналізу витрат бізнес-процесів, запропоновано організаційно-інформаційну (логічну) модель аналізу витрат бізнес-процесів в рослинництві.

Ключові слова: аналіз, витрати бізнес-процесів, етапи реалізації системного аналізу, модель аналізу витрат бізнес-процесів.

Basic positions and methodical approaches are considered to the analysis of charges, classification of types of analysis of charges of business-processes is conducted, the implementation phases of systems analysis of charges of business-processes are definite, and the organizational-informative (logical) model of analysis of charges of business-processes is offered in the plant-grower.

Keywords: analysis, charges of business-processes, implementation phases of systems analysis, model of analysis of charges of business-processes.

Постановка проблеми

Усі бізнес-процеси на підприємстві, в його структурних підрозділах спрямовуються керівництвом. В основу управління цими процесами покладаються управлінські рішення. Передумовою підготовки і прийняття управлінського рішення є наявність проблеми, тобто встановлення невідповідності між бажаним і фактичним результатом діяльності підприємства. Потреба в прийнятті рішення постає й тоді, коли є декілька альтернативних варіантів, з яких необхідно вибрати найприйнятніший. Для цього необхідно своєчасно отримати вичерпну інформацію про внутрішні і зовнішні умови розвитку об'єкта управління. Питання необхідності зрушень у методології організації аналізу витрат бізнес-процесів і сьогодні залишаються актуальними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Роль і місце аналізу в управлінні бізнесом досліджували такі вчені, як О.М. Горбань, В.Є. Бахрушин [1], В.П. Долинський [2], М.І. Ковальчук [3], Є.В. Мних [4], Г.В. Савицька [5], В.К. Савчук [6], Н.В. Тарасенко, У.Я. Грудзевич [7], М.Г. Чумаченко [8], В.П. Шило [9], Т.І. Яцків [10] та багато інших. Ними зроблено значний внесок у розробку теорії і методології аналізу витрат. Разом з тим, аналіз існуючих методів аналізу витрат показав, що у більшості випадків вони мають ретроспективний характер і не дають відповіді на важливі запитання, а саме: на якій стадії процесу управління необхідно втручатися у формування витрат; як повинні формуватись витрати, щоб ефект від використання задіяних ресурсів був максимальним; за яким критерієм повинна оцінюватись ефективність витрат і управління ними тощо. Сьогодні у зв'язку з трансформацією української економіки в ринкову широко висвітлюються методи і прийоми аналізу, що використовуються в західній практиці. Цій проблемі присвячені в основному перевідні видання [11; 12]. Проте і західні економісти питання ефективності витрат прямо не розглядають. І якщо вітчизняний класичний аналіз у більшості випадків є комплексним, то в західному аналізі велика увага приділяється вирішенню окремих управлінських завдань і складанню прогнозів. Тобто, в різних методиках аналізу витрат існує ряд недоліків, що не дають змоги в повному обсязі і на достатньому рівні вирішувати ряд завдань їх аналізу. Методів аналізу, направлених на оптимізацію витрат з погляду їх ефективності, недостатньо. І це стає особливо актуальним в зв'язку необхідністю формування методики аналізу, призначеної для менеджменту. Питання формування потоків даних щодо аналізу витрат бізнес-процесів в рослинництві та їхнього використання в управлінні підприємством практично не висвітлюються, що ще раз підтверджує актуальність дослідження цієї проблеми.

Постановка цілей

Метою статті є ідентифікація особливостей та формування методики аналізу витрат бізнес-процесів в рослинництві.

Виклад основного матеріалу

За своїм змістом і завданням аналіз витрат бізнес-процесів виробництва рослинницької продукції не відрізняється від аналізу в інших галузях національної економіки. Особливості методики його проведення обумовлені специфікою цієї галузі, зокрема:

– результати господарської діяльності сільськогосподарських підприємств залежать від природно-кліматичних умов. Для отримання правильних висновків про результати господарської діяльності показники поточного року повинні зіставлятися не з минулим роком, як це робиться на промислових підприємствах, а з середніми даними за попередні 3–5 років;

– сільське господарство відрізняється від інших галузей виробництва тим, що в ньому частина продукції використовується на власні цілі як засоби виробництва (насіння, фураж, силос, сіно, сінаж тощо). Тому обсяг реалізованої продукції менший за обсяг виробленої.

Узагальнюючий характер категорії витрат, її інтегральність, об'єднання в показниках витрат інформації, що характеризує використання різних, часто незіставних між собою ресурсів, а в зв'язку з цим – різноманітність ситуацій і напрямів використання результатів аналізу витрат вимагає чітко окресленої, конкретної, але й достатньо універсальної методики їх аналізу. Проте, методика аналізу витрат бізнес-процесів в рослинництві, яка б давала змогу достатньо легко орієнтуватися у величезній кількості видів витрат, ознак їх класифікації, показників, схем і методів формування, відсутня.

Аналіз існуючих підходів до групування видів економічного аналізу [1; 4; 5; 8; 13; 14] дав змогу виділити такі види аналізу витрат бізнес-процесів (таблиця):

Класифікація видів економічного аналізу витрат бізнес-процесів

За часом дослідження процесів	Попередній
	Оперативний
	Поточний
	Заклучний
	Стратегічний
За просторовою формою	Внутрішній
	Зовнішній
За рівнем охоплення об'єкта	Комплексний (повний)
	Тематичний (частковий, експрес-аналіз)
За характером проведення	Управлінський
	Фінансовий
За періодичністю	Періодичний
	Одноразовий
За організаційною формою	Централізований
	Децентралізований
За об'єктами управління	Техніко-економічний
	Фінансово-економічний
	Статистико-економічний
	Соціально-економічний
	Аудиторський
	Маркетинговий
За методикою вивчення об'єкта	Порівняльний
	Діагностичний
	Факторний
	Маржинальний
	Функціонально-вартісний
	Економіко-математичний
	Економіко-статистичний
	Стохастичний
Системний	

З позицій системного підходу економічна одиниця визначається як складна, динамічна, керована система, підпорядкована досягненню певної мети. Це дає змогу застосовувати принципи системного підходу до процесу формування методичних засад аналізу. Пріоритетними напрямками розвитку теорії та практики аналізу на мікрорівні в умовах реальної економіки вважається розширення методологічної бази і адекватних методів економічного аналізу, які визначають організаційні та економічні аспекти дослідження.

Основою аналізу є формулювання мети функціонування підприємства. Основною метою розвитку підприємства в ринкових умовах господарювання є підтримка або підвищення конкурентоспроможності продукції і конкурентоспроможності підприємства загалом. Для її досягнення визначається ряд цілей, тобто формується “дерево цілей”. Вершина “дерева цілей” (виходячи з ієрархічного принципу) являє собою генеральну ціль – пошук резервів зниження витрат виробництва для збільшення прибутковості і конкурентоспроможності продукції. Вона вимагає вирішення двох завдань: 1) дослідження закономірностей зміни витрат в динаміці, аналіз відмінностей в розрізі територій; 2) оцінка впливу на витрати і собівартість факторів.

Побудова “дерева цілей” завершується розробленням конкретних цільових рішень. Прийняття рішень проводиться на основі науково обґрунтованих розрахунків і порівняння різних варіантів досягнення мети. Результат – вибір оптимального варіанта. Тобто, витрати на здійснення різних варіантів зіставляються з результатами.

Вибір об'єкта аналізу вимагає уточнення складу витрат і схеми їх формування. Для цього необхідно розглянути сутність витрат як об'єкта дослідження з погляду поставленої мети.

При аналізованні загальної оцінки ефективності використання витрат до складу об'єкта аналізу необхідно ввести всі види витрат відповідно до нормативних документів підприємства, а також кінцевий результат діяльності підприємства. У цьому випадку використовують класичну схему формування витрат (за економічними елементами та статтями калькуляції) і показники прибутку від виробництва і реалізації продукції.

При аналізованні витратомісткості окремих етапів виробництва і реалізації продукції до складу витрат необхідно ввести всі витрати, що виникають на цих етапах виробництва. В цьому випадку недостатньо проаналізувати витрати, які вводять до собівартості. Структура аналізованих витрат має бути ширшою, а як основну схему формування витрат необхідно прийняти принцип повної структури витрат.

Отже, до об'єктів аналізу витрат належать [4; 5; 13; 17]:

- повні витрати і собівартість продукції;
- собівартість окремих видів продукції;
- структуру витрат;
- собівартість одиниці продукції;
- витрати на 1 грн. товарної продукції;
- економічні елементи та статті калькуляції витрат;
- співвідношення: витрати → чистий дохід → прибуток тощо.

Аналіз витрат на виробництво сільськогосподарської продукції як загалом, так і окремих її видів зумовлює потребу у відповідному інформаційному забезпеченні. Оскільки процес економічного аналізу є основним споживачем економічної інформації, він найбільш чутливий до її недоліків, тому інформація повинна бути повною, доступною і достовірною. До основних джерел інформаційного забезпечення аналізу витрат на виробництво належать: фінансову та статистичну звітність, первинні документи, рахунки бухгалтерського обліку, облікові реєстри, кошториси витрат, матеріали ревізій, результати аналізу витрат за попередні періоди тощо. Загалом, як показують результати дослідження автора, апарат обліку на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах достатньо налагоджений з чітко діючим механізмом. Водночас прийняття Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, затвердження ряду Положень (стандартів) бухгалтерського обліку не внесли належних змін в систему його організації. Нова система бухгалтерського обліку та фінансової звітності, на нашу думку, потребує доопрацювання, оскільки орієнтування лише на фінансові показники призвело до втрати орієнтирів на виробничі

показники, які необхідні для внутрішнього користування; спектр інформації, що фіксується, не тільки не розширився, а у ряді випадків існує зворотна тенденція. Діючі системи обліку недостатньо забезпечують спеціалістів необхідними даними для проведення економічного аналізу, оскільки розроблені вони в основному для того, щоб роботу бухгалтерів могли перевірити державні контролюючі органи. Внаслідок цього система обліку в загальному не відображає тих результатів, які важко піддаються точному вимірюванню, навіть якщо вони є важливими з позиції аналізу. Бухгалтери зосереджені на витратах, які легко вирахувати, так званих “бухгалтерських витратах”. Для того, щоб прийняти правильне управлінське рішення, необхідна інформація про всі витрати підприємства (економічні витрати), які можна отримати внаслідок впровадження на підприємстві паралельно з бухгалтерським управлінського обліку. На жаль, на більшості сільськогосподарських підприємств відсутні навіть елементи управлінського обліку, не кажучи про його цілісну систему. Але й управлінського обліку не достатньо, щоб аналізувати витрати з метою їх управління. Необхідні ще додаткові джерела інформації, тобто база порівняння. Вибір бази порівняння не повинен бути випадковим. Вона має містити стійкі показники з мінімумом впливу випадкових чинників, містити достатньо велику кількість підприємств і формуватися для окремих районів, однорідних за природно-економічними умовами.

Тому загалом система показників, необхідна для аналізу, повинна являти собою інформаційну систему, що характеризує витрати на виробництво: систему методів, що використовується для їх розрахунку, форми документів, що містять самі показники чи забезпечують вихідні дані для їх розрахунку, періодичність накопичення, методика аналізу та базу порівняння.

Сформувавши інформаційну базу для аналізу витрат бізнес-процесів виробництва рослинницької продукції, необхідно вибрати методи обробки інформації, які найбільшою мірою відповідають меті аналізу. Під методом аналізу витрат бізнес-процесів ми розуміємо системне, комплексне їх вивчення, що здійснюється через ряд методичних прийомів і способів аналітичного дослідження на основі показників плану, обліку, звітності та інших джерел інформації з метою підвищення ефективності виробництва. Метод аналізу реалізується через сукупність прийомів дослідження. Найважливішим елементом методики економічного аналізу є технічні прийоми і способи аналізу, які можна назвати інструментарієм аналізу. З відомого арсеналу інструментарію аналізу найчастіше використовуються традиційні способи опрацювання інформації, прийоми детермінованого та стохастичного факторного аналізу і прийоми оптимізації показників. Кожен метод використовують лише в окремих випадках, для розв’язування вузької проблеми відносно формування витрат. Проте, на нашу думку, для удосконалення процедури аналізу треба поєднувати декілька методів. Так, використання матричних методів та моделей разом з методами елімінування забезпечить рівновагу, яка відобразить реальні і потенційні можливості підприємства. Необхідність в глибокому дослідженні методів формування витрат виникає в тих випадках, коли метою аналізу витрат є визначення доцільності використання того або іншого методу. Якщо поставлена мета дослідження полягає у виявленні впливу факторів на вибраний об’єкт дослідження, то на цьому етапі необхідно визначити, вплив якої групи факторів на об’єкт (зовнішніх або внутрішніх, факторів ресурсів або техніко-економічних факторів) досліджуватиметься. На їх основі в факторній моделі дослідження витрат повинна бути сформована система факторів, прийнятих за базові. Дослідження витрат бізнес-процесів в рослинництві передбачає паралельне використання двох основних напрямів аналізу витрат на виробництво продукції (аналіз зміни загального рівня витрат) і результатів виробництва (аналіз зміни загального обсягу виробництва продукції). Аналіз співвідношення витрат (на 1 га сільськогосподарських угідь, на 1 га посівів) і результатів виробництва (урожайність сільськогосподарських культур) характеризує витрати на виробництво 1 центнера продукції в рослинництві. Отже, першочергове завдання господарства – це збільшення урожайності при одночасному зниженні витрат. Тому, при розгляді витрат на 1 га ріллі необхідно виділити ті елементи витрат, збільшення яких підвищує урожайність.

Система аналізованих показників вибирається згідно з метою, об’єктом і схемою його формування. Систему показників витрат компонують за принципом повноти відображення аспектів аналізованої проблеми, об’єкта і місця формування аналізованих витрат, можливостей їх регулю-

вання, з урахуванням їх питомої ваги у загальному об'ємі витрат і можливостей швидкої реалізації результатів аналізу.

Результати розрахунку аналізованих показників, що характеризують стан витрат, можна систематизувати за напрямками їх реалізації, тобто: розрахунок величини виявлених резервів і упущених можливостей; обґрунтування можливостей і шляхів реалізації резервів; прогнозування тенденцій зміни витрат; зміна нормативної бази планування витрат; вдосконалення системи обліку витрат; матеріальне стимулювання економії ресурсів; прийняття управлінських рішень; контроль результатів виконання раніше прийнятих рішень.

Висновки

Сформована нами організаційно-інформаційна (логічна) модель аналізу витрат бізнес-процесів в рослинництві є інструментом в проведенні їх системного аналізу в умовах адаптації вітчизняних підприємств до ринкових умов господарювання. Вона розвиває існуючу методологію аналізу витрат на основі систематизації наявних знань про витрати бізнес-процесів сільськогосподарських підприємств. Реалізація методики системного аналізу витрат бізнес-процесів виробництва рослинницької продукції припускає існування таких етапів: формулювання мети аналізу, детальний опис витрат як об'єкта дослідження, зокрема вибір схеми формування витрат, компоновка системи аналізованих показників, підготовка інформації, підбір методу аналізу і інтерпретація отриманих результатів дослідження.

Перспективи подальших досліджень

Проведені дослідження з аналізу витрат бізнес-процесів у рослинництві апробовані на сільськогосподарських підприємствах Волинської області. Апробація показала, що перспективи подальших розвідок у цьому напрямку полягають у розробленні системи підтримки прийняття управлінських рішень з питань формування витрат бізнес-процесів в рослинництві на підґрунті запропонованої організаційно-інформаційної (логічної) моделі аналізу.

1. Горбань О.М., Бахрушин В.Є. *Основи теорії систем і системного аналізу: Навч. посібник.* – Запоріжжя: ГУ “ЗІДМУ”, 2004. – 204 с. 2. Долинський В.П. *Економічний аналіз господарської діяльності сільськогосподарських підприємств.* – К.: ІАЕ УААН, 2003. – 258 с. 3. Ковальчук М.І. *Економічний аналіз у сільському господарстві: Навч. посібник.* – К.: КНЕУ, 2002. 4. Мних Є.В. *Економічний аналіз: Підручник: Вид.2-ге, перероб. та доп.* – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 472 с. 5. Савицкая Г.В. *Теория анализа хозяйственной деятельности: Учебное пособие.* – М.: ИНФРА-М, 2006. – 281 с. 6. Савчук В.К. *Аналіз господарської діяльності сільськогосподарських підприємств.* К.: Урожай, 1995. – 326 с. 7. Тарасенко Н.В., Грудзевич У.Я. *Економічний аналіз.* – Л.: ЛБІ НБУ, 2003. – 411с. 8. *Економічний аналіз. Навч. посібник / За ред. М.Г. Чумаченко.* – К.: КНЕУ, 2003. – 556 с. 9. Шило В.П. *Аналіз фінансового стану виробничої та комерційної діяльності підприємства.* – К.: Кондор, 2005. – 240 с. 10. Яцків Т.І. *Теорія економічного аналізу.* – Львів: Світ, 1993. – 215 с. 11. Друри К. *Введение в управленческий и производственный учет / Пер. с англ. Под ред. Н.Д. Эриаивили.* – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с. 12. Шим Дж. К., Сигел Дж. Г. *Методы управления стоимостью и анализа затрат / Пер. с англ.* – М.: Филинь, 1996. – 344 с. 13. *Економічний аналіз: Навч. посібник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця.* – Житомир: ПП Рута, 2003. – 680 с. 14. *Экономический анализ / Под ред. Л.Т. Гиляровской.* – М.: ЮНИТИ, 2001. – 527 с. 15. Нападовська Л.В. *Управлінський облік: Монографія.* – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с. 16. *Управленческий учет: Учебное пособие / Под ред. А.Д. Шеремета.* – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. – 512 с. 17. Цал-Цалко Ю.С. *Витрати підприємства: Навч. посібник.* – Житомир: ЖІТУ, 2002. – 647 с.