

21. Оцінка та управління ризиком використання послуг для легалізації кримінальних доходів або фінансування тероризму в комерційному банку: монографія / За заг. ред. О. М. Бережного; [С. О. Дмитров, О. В. Меренкова, Т. А. Медвідь, О. М. Ващенко]. – Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. – 114 с.

УДК 336.5.02

Ющишина Л. О., к.е.н., доцент

Волинський національний університет імені Лесі Українки

СИСТЕМНИЙ ПІДХІД ДО ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ МЕТОДИЧНИХ ЗАСАД АНАЛІЗУ ВИТРАТ

У статті розглянуто основні положення та методичні підходи до аналізу витрат, проведено класифікацію його видів, визначено етапи реалізації системного аналізу витрат, запропоновано організаційно-інформаційну (логічну) модель аналізу витрат підприємства.

Ключові слова: аналіз, витрати, етапи реалізації системного аналізу, модель аналізу витрат підприємства.

Yushchyshyna L.

SYSTEMS APPROACH TO PROCESS OF FORMATION OF METHODIC GROUNDS TO COST ANALYSIS

The article basic positions and methodical approaches are considered to the analysis of cost, classification of types of analysis of cost is conducted, the implementation phases of systems analysis of cost are definite, and the organizational-informative (logical) model of analysis of cost for enterprises is offered.

Key words: analysis, cost, implementation phases of systems analysis, model of analysis of cost for enterprises.

Ющишина Л. А.

СИСТЕМНЫЙ ПОДХОД К ПРОЦЕССУ ФОРМИРОВАНИЯ МЕТОДИЧЕСКИХ ПРИНЦИПОВ АНАЛИЗА РАСХОДОВ

В статье рассмотрены основные положения и методические подходы к анализу расходов, проведена классификация его видов, определены этапы реализации системного анализа расходов, предложено организационно информационную (логическую) модель анализа расходов предприятия.

Ющишина Л. О.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Скорочення витрат є основою для ефективного функціонування підприємства. Проте у багатьох випадках зниження витрат не забезпечує вихід на беззбиткове функціонування через низькі обсяги реалізації продукції за цін, що склалися. Аналіз витрат, дозволить не тільки виявити можливі резерви, а й визначити, яка продукція є найбільш прибутковою для підприємства.

Основна мета економічного аналізу у сфері витрат – моделювання оптимального співвідношення між споживчою вартістю (чистим доходом) від об'єкта витрат і витратами на його формування [17, с. 317].

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

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Роль і місце аналізу в управлінні підприємством досліджували такі вчені, як Горбань О. М., Бахрушин В. Є. [1], Бутинець Ф. Ф. [6], Мних Є. В. [8], Нападовська Л. В. [9], Савицька Г.В. [10], Чумаченко М. Г [5], Цал-Цалко Ю. С. [17], Шило В. П. [19] та багато інших. Ними зроблено значний внесок у розробку теорії і методології аналізу витрат. Разом з тим, розгляд існуючих методів аналізу витрат показав, що переважно 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 формуватися витрати, щоб ефект від використання задіяних ресурсів був максимальним; за яким критерієм повинна оцінюватись ефективність витрат і управління ними тощо. Тобто, в різних методиках аналізу витрат існує низка недоліків, що не дають змоги в повному обсязі і на достатньому рівні виконувати завдання аналізу.

Сьогодні у зв'язку з трансформацією української економіки в ринкову широко висвітлюються методи і прийоми аналізу витрат, що використовуються в західній практиці. Цю проблему розглядають переважно зарубіжні автори [4; 16; 18; 20; 21]. Проте й вони питання ефективності витрат прямо не розглядають. І якщо вітчизняний класичний аналіз у більшості випадків є комплексним, то в західному велику увагу приділяють вирішенню окремих управлінських питань і складанню прогнозів. Методів аналізу, спрямованих на оптимізацію витрат із погляду їх ефективності, недостатньо. І це стає особливо актуальним у зв'язку з необхідністю формування методики аналізу, призначеної для менеджменту.

Цілі статті. Метою даної статті є ідентифікація особливостей та формування методики аналізу витрат підприємства.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Аналіз існуючих підходів до групування видів економічного аналізу [1; 5–10; 12; 14; 15; 17; 20] дозволив виділити такі види аналізу витрат підприємства (табл. 1):

Таблиця 1

Класифікація видів економічного аналізу витрат

Ознака	Вид
1	2
За часом дослідження процесів	Попередній Оперативний Поточний Заключний 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

Продовж. табл. 1

1	2
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 витрат.

Пріоритетними напрямками розвитку теорії та практики аналізу на мікрорівні вважається розширення методологічної бази і адекватних методів економічного аналізу, які визначають організаційні та інформаційні аспекти дослідження.

Зокрема, С. І. Тарасенко розробила методику аналізу витрат, що включає таку послідовність виконання [11, с. 7]:

- визначення цілей аналізу;
- вибір об'єкта дослідження, що передбачає формування (обмеження) складу витрат залежно від мети аналізу;
- вивчення системи методів, які використовуються для формування витрат;
- вибір системи досліджуваних показників;
- підготовка інформації: підбір і систематизація даних згідно з вибраною системою показників в обмежений термін;
- обробка інформації за допомогою попередньо визначених методів, що відповідають обраній меті;

- інтерпретація результатів та їх підготовка до використання в управлінській практиці.

Схему аналізу операцій з повним охопленням витрат, що передбачає вісім поступових кроків, запропонував Д. Гікс [21, с. 50–64]:

- виявлення всіх прямих витрат, вартість яких просто переноситься на вартість кінцевої продукції;

- визначення допоміжних і обслуговуючих операцій, вартість яких не переноситься безпосередньо на продукцію підприємства (вторинні операції);

- виявлення всіх операцій, пов'язаних із придбанням, отриманням і зберіганням матеріальних запасів, групування їх в окремі центри за значної розбіжності обсягів операцій для різних видів ресурсів;

- виявлення і групування всіх операцій підтримки ринків і споживачів;

- виявлення та групування операцій підтримки видів продукції і продуктових груп;

- виявлення всіх операцій, безпосередньо задіяних у створенні доданої вартості (прямих операцій);

- виявлення всіх операцій, які можна розглядати як повторювані події або трансакції;

- виділення нейтральних (адміністративних) операцій, які не залежать від обсягу виробництва, асортименту чи інших операційних критеріїв.

Два варіанта схеми аналізу витрат виокремили М. О. Данилюк, В. Р. Лещій. Перший варіант полягає у виділенні тих сфер діяльності, які найбільш впливають на обсяги споживання критичних ресурсів. Другий варіант полягає в побудові наскрізного ланцюга вартості для підприємства (або окремого підрозділу) з ідентифікацією основних бізнес-процесів і наступною їх деталізацією за операціями та завданнями [3, с. 66].

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 визначають низку цілей, тобто формується

«дерево цілей». Вершина «дерева цілей» (виходячи з ієрархічного принципу) становить генеральну ціль –пошук резервів зниження витрат для збільшення прибутковості і конкурентоспроможності продукції галузі. Вона вимагає виконання двох завдань: 1) дослідження закономірностей зміни витрат у динаміці, аналіз відмінностей в розрізі територій; 2) оцінка впливу конкретних чинників на витрати і собівартість продукції. Побудова «дерева цілей» завершується розробленням конкретних цільових рішень. Прийняття рішень проводиться на основі науково обґрунтованих розрахунків і порівняння різних варіантів досягнення мети.

Вибір об'єкта аналізу також вимагає уточнення складу витрат і схеми їх формування. Тут доцільно розглядати витрати з погляду поставленої мети аналізу. Для загальної оцінки ефективності використання витрат до складу об'єкта аналізу необхідно ввести всі витрати відповідно до видів діяльності підприємства, а також кінцевий результат його діяльності. У цьому разі доцільно використати класичну схему формування витрат (за економічними елементами і статтями калькуляції), показники прибутку від виробництва і реалізації продукції.

В аналізі витратомісткості окремих етапів виробництва і реалізації продукції до складу витрат необхідно ввести всі витрати, що виникають на цих етапах. У цьому разі 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.

Аналіз витрат зумовлює потребу у відповідному інформаційному забезпеченні. Загалом система показників, необхідна для аналізу витрат, повинна бути інформаційною системою, яка характеризує витрати: систему методів, які використовують для їх розрахунку, форми документів, що містять самі показники чи забезпечують вихідні дані для їх розрахунку, періодичність нагромадження, методика аналізу та базу порівняння.

Система аналізованих показників вибирається виходячи з мети, об'єкта і схеми його формування. Компонівка системи показників витрат повинна проводитися виходячи з повноти відображення аспектів аналізованої проблеми, об'єкта і місця формування аналізованих витрат, можливостей їх регулювання, з урахуванням їх

питомої ваги в загальному обсязі витрат і можливостей швидкої реалізації результатів аналізу.

Сформувавши інформаційну базу для аналізу витрат, необхідно вибрати методи обробки інформації, які найбільшою мірою відповідають меті аналізу. Під методом аналізу витрат 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. Найважливішим елементом методики економічного аналізу є технічні прийоми і способи аналізу, які можна назвати інструментарієм аналізу. З відомого арсеналу інструментарію аналізу найчастіше використовують традиційні способи опрацювання інформації, прийоми детермінованого та стохастичного факторного аналізу і прийоми оптимізації показників (рис. 1).

Проте, можна констатувати, що кожен метод використовують лише в окремих випадках, для вирішення вузької проблеми. На нашу думку, для удосконалення процедури аналізу треба поєднувати декілька методів. Зокрема, використання матричних методів і моделей разом із методами елімінування забезпечить рівновагу, яка відображатиме реальні і потенційні можливості підприємства. Необхідність в глибокому дослідженні витрат виникає тоді, коли метою аналізу є визначення доцільності їх здійснення. Якщо ж поставлена мета дослідження полягає у виявленні впливу чинників на вибраний об'єкт дослідження, то на цьому етапі необхідно визначити, вплив якої групи чинників (зовнішніх чи внутрішніх) досліджуватиметься. На цій основі у факторній моделі дослідження витрат повинна бути сформована система чинників, прийнятих за базові.

Висновки. Сформована нами організаційно-інформаційна (логічна) модель аналізу витрат є інструментом в проведенні їх системного аналізу в умовах адаптації вітчизняних підприємств до ринкових умов господарювання. Вона розвиває існуючу методологію аналізу на основі систематизації наявних знань про витрати. Реалізація методики системного аналізу витрат припускає виконання таких етапів: формулювання мети аналізу, детальний опис витрат як об'єкта дослідження, у тому числі вибір схеми формування витрат, компоновка системи аналізованих показників, підготовка інформації,

підбір методу аналізу та інтерпретація отриманих результатів дослідження.

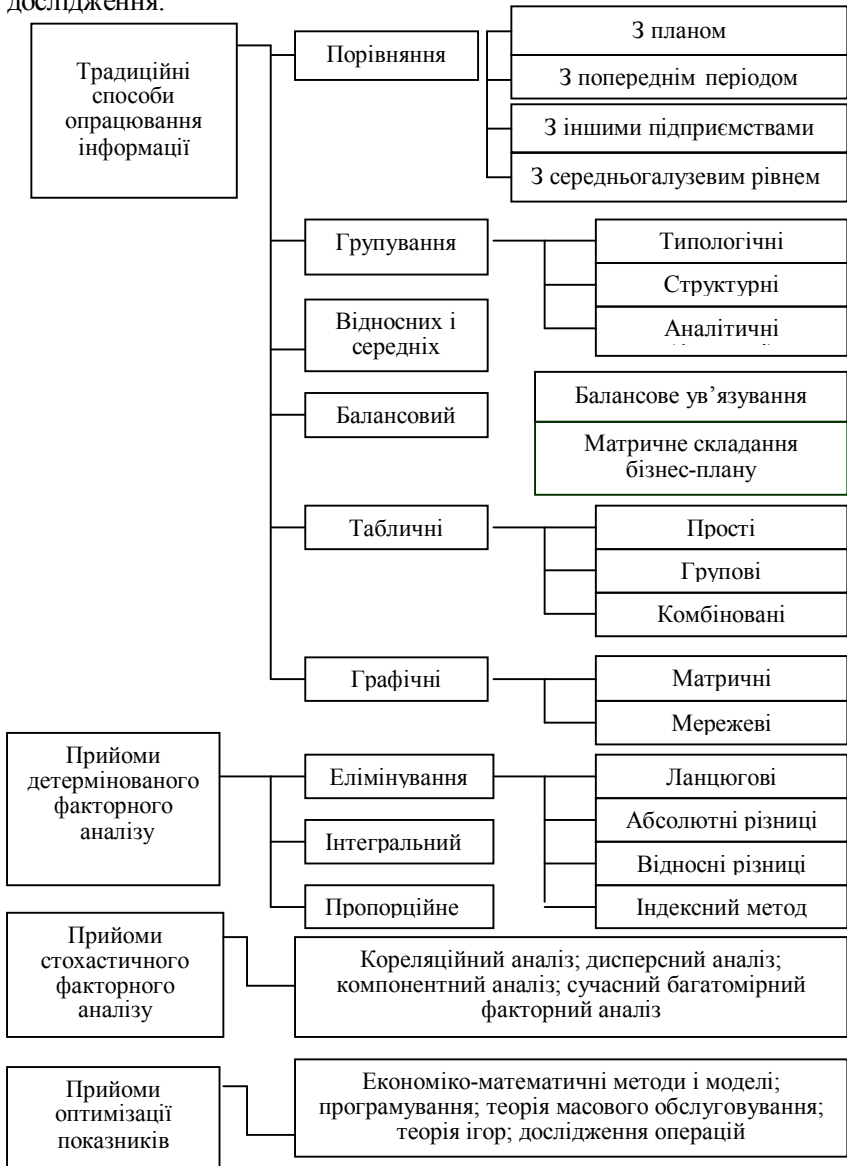


Рис. 1. Методичні прийоми і способи аналізу витрат

Результати розрахунку аналізованих показників, що характеризують стан витрат, доцільно 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.

1. Горбань О. М. Основи теорії систем і системного аналізу: навч. посібн. / О. М. Горбань, В. Є. Бахрушин. – Запоріжжя: ЗІДМУ, 2004. – 204 с.
2. Грещак М. Г. Управління витратами: навч.-метод. посібн. для самост. вивч. дисц. / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. – К.: КНЕУ, 2002. – 131 с.
3. Данилюк М. О. Теорія і практика процесно-орієнтованого управління витратами: наукове видання / М. О. Данилюк, В. Р. Лещій. – Івано-Франківськ: Місто НВ, 2002. – 248 с.
4. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: учебн. пособ. для вузов / К. Друри; пер. с англ. под ред. Н. Д. Эриашвили; предисл. проф. П. С. Безруких. – [3-е изд.]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
5. Економічний аналіз: навч. посібн. / за ред. М. Г. Чумаченка. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К.: КНЕУ, 2003. – 556 с.
6. Економічний аналіз: навч. посібн. / за ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: Рута, 2003. – 680 с.
7. Крайник О. П. Економіка підприємства: навч. посібн. / О. П. Крайник, Є. С. Барвінська; за ред. О. П. Крайник. – Львів: Інтеллект-Захід, 2003. – 208 с.
8. Мних Є. В. Економічний аналіз: підручн. / Є. В. Мних. – [2-ге вид.], перероб. та доп. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 472 с.
9. Нападівська Л. В. Управлінський облік: монографія / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
10. Савицкая Г. В. Теория анализа хозяйственной деятельности: учеб. пособ. / Г. В. Савицкая. – М.: ИНФРА – М, 2006. – 281 с.
11. Тарасенко С. І. Удосконалення механізму формування поточних витрат в промисловості: автореф. дис. на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук: 08.07.01 / С. І. Тарасенко. – Харків, 1999.
12. Управление затратами на предприятии: учеб. пособ. / [Лебедев В. Г. и др.]; под ред. Т. А. Краюхина. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – СПб.: Бизнес-Пресса, 2003. – 256 с.
13. Управленческий учет: учеб. пособ. / Под ред. А. Д. Шеремета. – М.: БК-ПРЕСС, 2001. – 512 с.
14. Функционально-стоимостный анализ издержек производства / под ред. В. И. Майданчика. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 270 с.
15. Хамидуллина Г. Р. Издержки обращения: учет, анализ, контроль / Г. Р. Хамидуллина. – М.: Экзамен, 2002. – 320 с.

16. Хорнгрен Ч. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
17. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства: навч. посіб. / Ю. С. Цал-Цалко. – Житомир: ЖІТУ, 2002. – 647 с.
18. Чейз Р. Производственный и операционный менеджмент / Ричард Б. Чейз, Николас Дж. Эквилайн, Роберт Ф. Якобс. – [8-е изд]; пер. с англ. – М.: Вильямс, 2001. – 704 с.
19. Шило В. П. Аналіз фінансового стану виробничої та комерційної діяльності підприємства / В. П. Шило. – К.: Кондор, 2005. – 240 с.
20. Шим Дж. К. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Дж. К. Шим, Дж. Г. Сигел; пер. с англ. – М.: Филинь, 1996. – 344 с.
21. Hicks D. Activity-Based Costing: Making It Work For Small and Mid-Sized Companies / D. Hicks. – 1999. – 352 p.