

ЗНАЧЕННЯ КОНТРОЛЬНО-АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР В ПРОЦЕСІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА: ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ

Обґрунтовано значення та необхідність здійснення економічного аналізу та контролю витрат підприємства для цілей управління

Ключові слова: витрати, економічний аналіз, контроль

Постановка проблеми. Використовувана система бухгалтерського обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції перешкоджає розвитку підприємства в умовах виходу з економічної кризи, оскільки відсутня можливість оцінки в повному обсязі рівня витрат за видами продукції. Відсутність аналітичної інформації про собівартість продукції позбавляє керівництво можливості прийняття рішень щодо обсягів та асортименту продукції, політики ціноутворення з метою збільшення фінансових результатів діяльності.

З сучасних умов сума витрат на виробництво та результати виконання планів за собівартістю можна визначити лише після завершення калькуляційного періоду, протягом якого унеможливується процес запобігання витратам, встановлення причин їх виникнення і винних осіб. З метою уникнення таких ситуацій кардинально змінюються підходи до організації системи управління витратами. Лише достовірна та оперативна облікова інформація про всі виробничо-господарські процеси дозволить керівнику визначити ступінь ризику, пов'язаного з різким зниженням попиту на продукцію, що випускається підприємством, здійснити оперативний аналіз беззбитковості підприємства, обґрунтувати альтернативні рішення щодо діяльності підприємства. При цьому маржинальний дохід – один з показників, що є визначальним в оцінці можливості підприємства отримати необхідний фінансовий результат.

Аналіз результатів останніх досліджень і публікацій.

В ході аналізу теми дослідження розглянуто ряд літературних джерел, серед яких: наукові статті, тези та матеріали конференцій, періодичні видання, монографічні праці. Серед вітчизняних науковців, які в своїх наукових працях розглядали питання аналізу витрат та доходів з метою управління – І.М. Величко, Н.І. Гавловська, В.Ю. Горчаков, В.Є. Житний, Т.В. Калайтан, Т.М. Ковбич, І.Ю. Мелушова, Н.Д. Ордіховська, В.В. Пасенко, Л.О. Шиммарьова, російських – С.А. Воротинцева, Р.В. Гюлумян, Л.В. Петрова, Г.Р. Хамідулліна, Л.Ю. Янданов.

Метою дослідження є удосконалення бухгалтерського обліку в частині обґрунтування необхідності застосування економічного аналізу та контролю при управлінні витратами підприємства з метою їх мінімізації та оптимізації, та організація здійснення економічного аналізу та контролю за показниками прибутковості діяльності підприємства – доходами та витратами.

Викладення основного матеріалу. Відсутність оперативних даних про рівень витрат у процесі формування собівартості окремих видів продукції призводить до недоотримання керівництвом інформації про вплив на собівартість таких чинників, як застосування нових технологій, використання нових видів сировини й матеріалів, зміни в організації управління та нормуванні праці, унеможливує процес правильного формування управлінських рішень щодо регулювання виробничої діяльності та покращання її техніко-економічних показників.

Використання відповідної інформації для вибору правильного варіанту розвитку підприємства дозволяє здійснити економічний аналіз рівня отриманого доходу та його співвіднесення з відповідними витратами. Інформація, що отримується з бухгалтерського обліку про доходи та змінні витрати підлягає поетапному аналізу в певному порядку.

Економічний аналіз повинен мати практичну значимість та інтерпретацію, що дозволить зацікавленому користувачу отримати відповіді на питання про заходи, які необхідно здійснити для покращання фінансового стану підприємства. Правильно організований та здійснений економічний аналіз не обмежується наданням висновків, а для керівників засобом управління. Мету, яку ставить

перед собою суб'єкт аналізу доходів та витрат, полягає у забезпеченні прийняття на його основі важливих рішень з покращання діяльності підприємства за рахунок вивчення, систематизації, узагальнення та оцінки інформації про використання економічних ресурсів та результати діяльності суб'єкта господарювання.

Аналіз доходів та витрат діяльності на підставі облікової інформації сприяє забезпеченню контролю за результатами діяльності підприємства. Виходячи з наведеного, встановлено, що аналіз зазначених показників є необхідною ланкою управління підприємством, основою вибору оптимального варіанту рішень на всіх етапах функціонування підприємства.

Прагнення керівництва підприємства максимізувати розмір прибутку не завжди об'єктивно відображає зростання ефективності виробництва. Джерелом інформації для розв'язання управління підприємством є комплексний економічний аналіз, результатом здійснення якого є одержання інформації про ефективність діяльності підприємства. Нечіткість і неузгодженість організації та методики економічного аналізу призводить до зниження ефективності системи управління витратами та доходами.

На важливості аналізу в інформаційному забезпеченні підприємства зазначає Г.В. Савицька, пов'язуючи його розвиток зі зростанням практичної потреби в зв'язку з розвитком продуктивних сил та виробничих відносин, розширенням масштабів виробництва, а також загальним розвитком економічної науки [9, с. 8].

Подібна думка знаходить своє підтвердження у дослідженнях російських дослідників І.В. Розмаїнського, К.А. Холоділіна, які розглядають розвиток економічного аналізу в розрізі економічних шкіл, що здобули визнання та значного поширення – класична, маржинальна, кейнсіанська тощо [8, с. 45].

Розширення інформаційних потреб управління вимагає певної систематизації інформації, яка забезпечує досягнення мети діяльності підприємства, що полягає в досягненні ефективності та корисності виробництва. Це досягається, по-перше, за умови забезпечення управління поведінкою витрат з метою оптимізації їх величини, по-друге, постійним збільшенням доходу. Такий підхід передбачає необхідність отримання та систематизації інформації за видами діяльності, місцями виникнення витрат і видами продукції, вивчення поведінки витрат, розробки альтернативних варіантів управлінських рішень і вибору найбільш оптимальних.

Для забезпечення ефективності управління процесом формування собівартості продукції (робіт, послуг) важливим моментом є визначення суми постійних і змінних витрат та здійснення аналізу їх розміру.

Одним з критеріїв, що свідчить про ефективність діяльності підприємства, є динаміка постійних витрат. З практичного досвіду такі витрати не завжди є постійними, а залишатимуться постійними лише за умови їх постійного контролю. Відповідно, повинен бути організований дієвий контроль з метою уникнення необґрунтованого зростання постійних витрат та систематичне здійснення економічного аналізу, оскільки серед постійних витрат можуть бути неефективні витрати або необґрунтовані (рис. 1).

Необхідність здійснення економічного аналізу постійних витрат полягає у визначенні критеріїв впливу на їх розмір з метою мінімізації розміру шляхом знаходження резервів. В умовах виходу з економічної кризи все більшого значення набуває система вивчення поведінки витрат з метою виявлення джерел їх скорочення. Саме такою системою є економічний аналіз доходу та витрат, застосування якого дозволяє здійснювати внутрішній контроль за процесом формування прибутку.

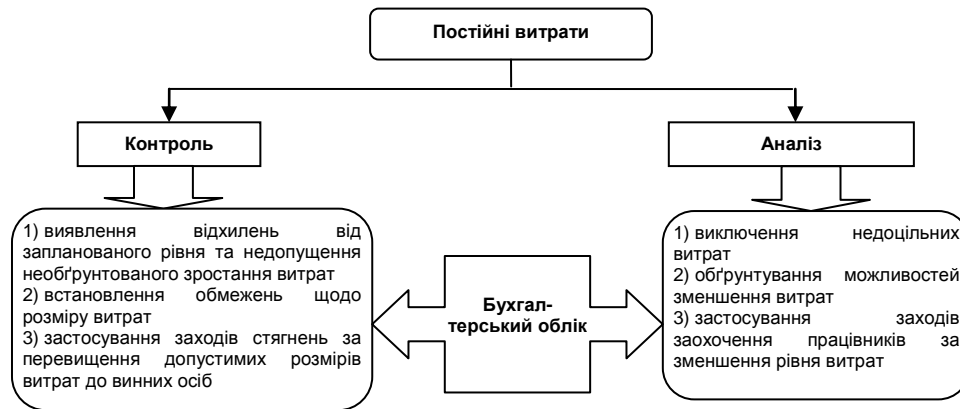


Рис. 1. Взаємозв'язок функцій економічного аналізу та внутрішнього контролю у процесі управління постійними витратами

Розподіл витрат на постійні та змінні має вагомий значення для планування, бухгалтерського обліку та економічного аналізу собівартості продукції. Постійні витрати, залишаючись відносно незмінними за абсолютною величиною, при збільшенні обсягів виробництва є важливим фактором зменшення собівартості продукції, оскільки їх розмір за таких умов зменшується в розрахунку на одиницю продукції. Розмір змінних витрат зростає пропорційно до збільшення обсягів виробництва, однак в розрахунку на одиницю продукції вони залишаються незмінними. Економія змінних витрат досягається за рахунок здійснення організаційно-технічних заходів, що забезпечують їх зниження у розрахунку на одиницю виготовленої продукції.

Основною ідеєю аналізу доходів та витрат є встановлення максимально можливого, чіткого співвідношення між даними показниками. Відповідно, головну увагу при здійсненні економічного аналізу необхідно приділяти правильному розподілу витрат залежно від функціональних причин їх виникнення. На думку проф. Д.О. Панкова [6, с. 148], основним критерієм поділу зазначених витрат є першочерговість їх виникнення.

В останній час великої уваги приділяється вивченню питань розвитку, методики та практичного застосування аналізу доходів та витрат підприємствами різних галузей економічної діяльності. Серед таких науковців М.А. Вахрушина, Л.Л. Єрмолович, Л.І. Кравченко, Г.В. Савицька, С.О. Лебедева, Д.А. Панков. В основу їх досліджень закладено традиційні підходи до економічного аналізу: 1) класифікація витрат за видами діяльності; 2) розподіл накладних витрат; 3) визначення маржинального доходу за найбільшими центрами відповідальності без врахування інших ділянок.

На сьогоднішній момент на більшості виробничих підприємств наявні елементи системи бухгалтерського обліку, що забезпечують калькулювання собівартості продукції, формування маржинального доходу, однак, дієвої організації та методики аналізу зазначених показників немає. Як наслідок, оперативність прийняття управлінських рішень значно ускладнюється, суттєво знижується їх ефективність. Тому питання розробки інформаційної підтримки та моделі розрахунку собівартості з обов'язковим визначенням маржинального доходу як в цілому по підприємству, так і за кожним його структурним підрозділом і здійснення аналізу маржинального доходу за даними показниками є досить актуальним.

Вивчення наукових досягнень з вказаних питань сприяє системному підходу, обґрунтуванню необхідності та порядку здійснення економічного аналізу маржинального доходу з визначенням основних його етапів і методичних прийомів.

Забезпечення ефективної діяльності підприємства вимагає створення такого організаційно-економічного механізму, що задовольняє потреби управлінського персоналу та спроможний реагувати на зміни, що відбуваються в зовнішньому середовищі. Відповідно, організація будь-якої системи передбачає врахування інтересів зовнішніх і внутрішніх суб'єктів.

Доц. І.Т. Райковська під організацією аналізу розуміє систему раціональних, скоординованих дій у процесі вивчення об'єкта спостереження відповідно до визначених завдань [7, с. 88].

Організаційні форми аналізу доходів та витрат на підприємстві визначаються його розміром, галузевою приналежністю, організаційно-правовою формою управління.

Оскільки йдеться про прибутковість діяльності, обмежимося запитами лише внутрішніх користувачів для задоволення їх економічних інтересів.

Дослідники І.Р. Бузько, І.Є. Дмитренко, О.А. Сущенко визначають "економічні інтереси" як відношення, що характеризують спрямованість діяльності учасників виробничих відносин на задоволення їх потреб і визначення пріоритетних напрямів у рамках досягнення намічених цілей [2, с. 20-21]. Кожне господарське підприємство прагне з максимальною ефективністю здійснювати господарську діяльність, тобто передбачається максимізація доходної частини діяльності підприємства (доходу, прибутку, маржинального доходу) чи підтримка їх на фіксованому рівні або, як варіант, мінімізація збитків [4, с. 54].

Проблемні питання комплексності управління діяльністю підприємства та поділі підрозділів за центрами відповідальності витрат і результатів з метою удосконалення організаційної структури розглядають Ю.Д. Малярєвський, С.В. Лабунська та Л.В. Безкоровайна [4]. Необхідність виділення таких центрів відповідальності обумовлена потребою здійснення постійного контролю та аналізу показників витрат, маржинального доходу та прибутку.

У дисертації І.Т. Райковської виділено складові організації економічного аналізу: кадрове, інформаційне, методичне та технічне забезпечення [7, с. 92]. Деталізуємо такі складові щодо економічного аналізу доходів та витрат:

1) кадрове забезпечення: визначення форми організації аналізу та структурних підрозділів; визначення етапів здійснення аналізу та розподіл обов'язків між структурними підрозділами підприємства; оцінка трудомісткості аналітичних робіт;

2) інформаційне забезпечення: визначення мети та завдань здійснення аналізу маржинального доходу; визначення сукупності показників для досягнення мети та завдань; розробка способів одержання інформації та її опрацювання;

3) методичне забезпечення: розробка схеми та послідовності здійснення економічного аналізу; визначення періодичності та строків здійснення; визначення способів та методів аналізу одержаної інформації;

4) технічне забезпечення: обґрунтування необхідності в застосуванні обчислювальної техніки; розробка порядку оформлення результатів здійсненого аналізу та їх оцінка.

У цілому представлені складові сприяють системності організації економічного аналізу доходів та витрат, як компетентній оцінці ефективності господарської діяльності підприємства, що базується на системному зборі та обробці

інформації про господарські процеси з метою виявлення напрямів і резервів підвищення рівня прибутковості діяльності та розробки рекомендацій для управлінського персоналу.

В умовах виходу з економічної кризи для забезпечення ефективної діяльності підприємства необхідним є створення такої системи аналізу, яка б забезпечувала своєчасне виявлення найбільш неефективних видів діяльності та надавала управлінському персоналу оперативну та достовірну інформацію, таким чином, забезпечуючи підвищення прибутковості.

Для удосконалення методики економічного аналізу та контролю за доходами та витратами підприємства систематизовано його завдання: оцінка показників прибутковості діяльності для визначення відповідності ефективності господарської діяльності тактичним і стратегічним цілям розвитку; оцінка можливостей підвищення прибутковості діяльності з урахуванням усієї сукупності факторів; обґрунтування вибору рішень щодо використання ресурсів; виявлення резервів зниження витрат і зростання прибутку та здійснення контролю за даними показниками.

Дієвість економічного аналізу прибутковості діяльності підприємства досягається за рахунок вибору форми організації здійснення аналізу та визначення відповідного структурного підрозділу. Залежно від організаційної структури підприємства виділяють дві форми здійснення аналізу: централізовану та децентралізовану. Відповідно, суб'єктами здійснення аналізу маржинального доходу можуть бути: по-перше, спеціалізований підрозділ (відділ), який створюється на великих підприємствах. Недоліком функціонування даного підрозділу є відірваність аналітичного процесу від процесів управління, значні витрати на його утримання. По-друге, бухгалтерська служба або головний бухгалтер (перевагами перекладання аналітичних процедур на даних суб'єктів є зменшення обсягів обробки необхідної інформації).

Окрім виділення суб'єктів здійснення економічного аналізу необхідним є визначення основних процедур і джерел одержання інформації на кожному етапі його здійснення.

З метою забезпечення комплексної оцінки рівня прибутковості діяльності на підставі доходних та витратних показників запропоновано послідовність проведення економічного аналізу (рис. 2).

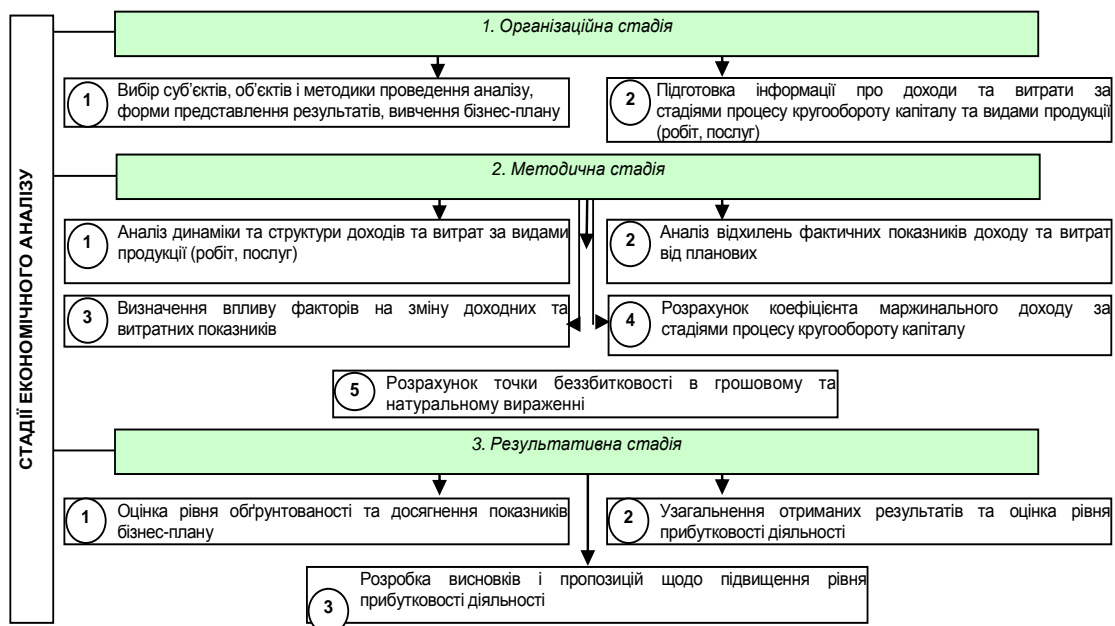


Рис. 2. Удосконалені процедури здійснення економічного аналізу показників прибутковості підприємства

Застосування удосконаленої послідовності аналітичних дій сприяє повній об'єктивній оцінці досягнутого рівня прибутковості діяльності за доходами та витратами з можливістю використання отриманих даних для подальшого планування господарських операцій та їх фінансування на підприємстві в цілому. Передбачене застосування результатів економічного аналізу щодо відхилень фактичних показників маржинального доходу від планових забезпечує оцінку відповідності рівня прибутковості діяльності обраній стратегії за рахунок оперативного контролю та усунення виявлених відхилень.

Однією зі складових організації економічного аналізу є інформаційне забезпечення як проміжна ланка між системою збору інформації та прийняття управлінських рішень на її основі. Як зазначає проф. Ф.Ф. Бутинець, "Зараз спостерігається істотний розрив в інформації, яку зобов'язані надавати компанії, і тієї, якої дійсно потребують її користувачі" [1, с. 88].

На думку проф. В.Ф. Палія, "бухгалтерський облік, знаходячись на перетині інформаційних потоків різних підрозділів, може формувати інформацію про реальний стан підприємства, використовуючи відповідні дані, проходячи через систему обліку які перетворюються на інформацію" [5, с. 17].

Джерелом інформаційного простору для здійснення оперативного аналізу є бухгалтерський облік, що дозволяє приймати ефективні управлінські рішення щодо

господарської діяльності підприємства. Відповідно, основну частку в інформаційній базі економічного аналізу займає облікова інформація.

Недостатність інформаційного забезпечення економічного аналізу маржинального доходу є однією з причин зниження прибутку внаслідок недостатнього та несвоєчасного обґрунтування управлінських рішень. В свою чергу, надлишок інформації призводить до витрачання додаткового часу на визначення необхідної інформації. Як наслідок, труднощі в отриманні оперативної й достовірної інформації та здійснення на її основі оцінки доходних та витратних показників унеможлиблює ефективність управління, призводить до втрати прогнозованого прибутку або появи збитків.

Як вказує проф. Ф.Ф. Бутинець, призначенням контролю як однієї з важливих функцій управління є вивчення та виявлення фактичного стану справ у різних сферах господарського життя, щоб об'єктивно відобразити дійсність, перевірити виконання прийнятих рішень, виявляти відповідність діяльності підприємства та посадових осіб інтересам власника, держави, суспільства [3, с. 15].

Відповідно, основними цілями контролю як функції управління на підприємстві є забезпечення: планового плину виробничого процесу; стандартів якості продукції, що випускається; ефективності діяльності підприємства; фінансової конкурентоздатності підприємства; гарантій належного виконання управлінських рішень; встановлення зворотнього зв'язку в процесі управління [3, с. 15].

Для забезпечення ефективного управління рівнем прибутковості діяльності внутрішній контроль на підприємстві дозволяє оцінити господарські процеси на їх відповідність стратегії розвитку підприємства та допомагає виробити найбільш доцільні рішення загальних і специфічних питань розвитку; надає можливість вирішувати чи правильно прийняті рішення щодо управління витратами та доходами, чи своєчасно вони втілені в життя, наскільки ефективні. Здійснення внутрішнього контролю передбачається заздалегідь, тобто його організація планується і контролюється.

Завданням економічного аналізу господарської діяльності є перевірка виконання планів і виявлення резервів. При аналізі встановлюються причини як негативних, так і позитивних результатів діяльності, розробляються заходи щодо усунення недоліків і подальшого покращання діяльності. Відповідно, запропонована послідовність економічного аналізу показників маржинального доходу є підставою вжиття оперативних дій у разі невиконання запланованих обсягів діяльності.

У комплексі контрольні та аналітичні заходи є основою забезпечення рівня прибутковості підприємства на передбаченому рівні стратегією його розвитку.

Таким чином, внутрішній контроль є важливою функцією управління та складовою управлінського циклу щодо рівня прибутковості діяльності підприємства. Удосконалення бухгалтерської звітності на підставі впровадження форм внутрішньої звітності щодо показників прибутковості діяльності з урахуванням особливостей діяльності виробничих підприємств і розробки адекватного потребам управління методичного забезпечення економічного аналізу доходів та витрат сприяють забезпеченню дієвого внутрішнього контролю ефективності діяльності підприємства.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Як узагальнення можемо зазначити, що аналіз доходів та витрат, як функція управління діяльністю підприємства є видом управлінської діяльності, спрямованої на виявлення реальних можливостей та підвищення ефективності його функціонування.

Розв'язання проблеми підвищення ефективності економічного аналізу запропоноване шляхом організації процедур щодо: визначення необхідності проведення економічного аналізу доходів та витрат на виробничих підприємствах; створення умов для здійснення такого аналізу; дотримання розробленого алгоритму, що передбачає оцінку дій суб'єктів аналізу та можливість впливу на рівень прибутковості діяльності на всіх стадіях процесу кругообороту капіталу; систематизації даних з метою обґрунтування управлінських рішень щодо подальшої господарської діяльності.

Для проведення економічного аналізу та узагальнення результатів його окремих етапів та здійснення контролю необхідно розробити форми робочих документів. Систематизована таким чином інформація дозволить вчасно оцінити рівень прибутковості діяльності та вплинути на подальші управлінські рішення.

Список використаних літературних джерел:

1. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна не сповідь: [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир: ПП "Рута". – 2007. – 328 с. 2. Бузько І.Р. Стратегічний потенціал і формування пріоритетів у розвитку підприємств: [монографія] / І.Р. Бузько, І.Є. Дмитренко, О.А. Сущенко. – Алчевськ: Вид. ДГМІ, 2002. – 216 с. 3. Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія: [підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів]. / [за редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця]. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 544 с. 4. Маляревський Ю.Д. Перспективи управлінського обліку: організаційно-економічний механізм як основа ефективної діяльності підприємства. Монографія / Ю.Д. Маляревський, С.В. Лабунська, Л.В. Безкоровайна. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2008. – 164 с. 5. Палий В.Ф. Бухгалтерський чт в системе экономической информации / В.Ф. Палий. – М.: Финансы. – 1975. – 160 с. 6. Панков Д.А. Управленческий учет на железнодорожном транспорте: Монографія / Д.А. Панков, С.О. Лебедева. – Гродно: ГрГУ, 2005. – 307 с. 7. Райковська І.Т. Організація і методика економічного аналізу діяльності суб'єкта господарювання в конкурентному середовищі: дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / Райковська Інна Тадеушівна. – Житомир, 2007. – 192 с. 8. Розмаинский И.В. История экономического анализа на Западе / И.В. Розмаинский, К.А. Холодилин. – СПб., 2000. 9. Савицкая Г.В. Теория анализа хозяйственной деятельности: [учеб. Пособие] / Г.В. Савицкая. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 288 с.

НАЗАРЕНКО Тетяна Петрівна – доцент кафедри господарського і фінансового контролю Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік та контроль доходів та витрат підприємства.

Стаття надійшла до редакції: 29.10.2012 р.