

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ АНАЛІЗУ ЗАТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЛАКОФАРБОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Пастернак Я.П., викладач

Черкаський державний технологічний університет

В статті досліджені концепції аналізу затрат діяльності на підприємствах лакофарбової промисловості та розроблені пропозиції щодо розподілу аналізу на внутрішній та зовнішній, що обумовлено розподілом системи бухгалтерського обліку в масштабі підприємства на внутрішньогосподарський (управлінський) та фінансовий облік.

In the article the conceptions of expenses activity analysis are explored at the enterprises of lacquer coating industry and suggestions in relation to analysis distribution on internal and external are developed, that it is conditioned by distribution of accounting system in the scale of enterprise on internal (administrative) and financial account.

Стандартизацію бухгалтерського обліку в Україні, що розпочалась з 2000 року, потрібно розглядати не як одноепізодичний процес однієї функції, а як філософію системи управління, яка докорінно змінює методичні підходи до планування, обліку, контролю, аналізу та прогнозування діяльності господарюючих суб'єктів. Базуючись на концепціях системного та «стандартного» підходів до управління, потребують змін функції планування, аналізу та прогнозування, які повинні бути адекватними реформованому обліку відповідно до міжнародних вимог.

Процес диференціації та інтеграції економічних наук, таких як менеджмент, маркетинг, облік та аудит, зумовлює нову якість комплексного економічного аналізу, трансформацію його загальної моделі. Саме в ринковому середовищі найбільшою мірою визначається потреба в системному аналізі, багатоваріантному пошуку на багатокритеріальній основі, рейтинговій оцінці, альтернативних порівняннях тощо. Сучасний економічний аналіз повністю змінює свою парадигму від оцінково-статистичного до пошуково-прогностичного з вибором оптимальних управлінських рішень у зоні невизначеності та ризику. Сама ж методика конкретних аналітичних досліджень має бути наближена до життєвих потреб підприємства, відповідати повсякденним запитам управління, бути надійним економічним інструментом управління підприємством [1, с. 55]. Особливої актуальності ці питання набувають на підприємствах лакофарбової галузі, яка характеризується особливістю виробництва, а, відповідно, і управління.

Метою статті є дослідження концепцій аналізу затрат діяльності на підприємствах лакофарбової промисловості та розробка пропозицій щодо інтеграції фінансового та внутрішньогосподарського (управлінського) аналізу.

З огляду на те, що бухгалтерський облік є інформаційною базою для аналізу, доцільним є з'ясування видів аналізу, їх функцій та змістовних характеристик. Огляд літературних джерел з проблем аналізу діяльності господарських суб'єктів показує неоднозначність підходів до класифікацій аналізу, виділення видів аналізу та межі їх застосування. Теоретичною основою всіх видів аналізу є економічна теорія, а загальним методом пізнання, як і для всіх інших наук, - діалектика [2, с. 24].

Оцінка наявних наукових джерел [3, с. 82], [4, с. 43], [5, с. 23], [6, с. 18] свідчить про те, що основними видами економічного аналізу є зовнішній та внутрішній аналіз.

Так, Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г. вважають такий поділ традиційним стосовно ринково орієнтованої економіки, базу для розвитку якого створено бухгалтерським законодавством [3, с. 82]. Цієї ж думки дотримуються інші прихильники такого поділу аналізу [4, с. 43], [5, с. 23], [6, с. 18]. Проте чіткого розподілу між цими двома видами аналізу не існує, оскільки в практичній аналітичній роботі вони досить часто інтегруються. Разом з тим, не зважаючи на відсутність офіційного поділу економічного аналізу на внутрішній та зовнішній, між ними існують відмінності, які зумовлені, як правило, інформаційними потребами користувачів результатів економічного аналізу. Основні відмінності у визначеннях економістами видів аналізу [3, с. 83], [4, с. 45-46], [5, с. 25], подано в табл. 1.

Як видно з таблиці 1, основною метою зовнішнього економічного аналізу є оцінка місця господарюючого суб'єкта в ринковому середовищі для визначення стратегії і тактики економічних відносин, внутрішнього – виявлення та обґрунтування можливостей мобілізації внутрішніх резервів економічного зростання [4, с. 43-45]. Але, не дивлячись на те, що зовнішній та внутрішній аналіз мають суттєві відмінності, вони доповнюють один одного, разом вони дають реальну картину надходження, стану та використання фінансових ресурсів підприємства.

Порівняльна характеристика зовнішнього та внутрішнього аналізу

Критерій порівняння	Аналіз	
	Зовнішній	Внутрішній
Мета аналізу	Оцінка та економічна діагностика підприємства за даними публічної фінансової звітності, аналіз прибутку та рентабельності	Забезпечення планомірного надходження грошових коштів та оптимальні розміри власного та запозиченого капіталу для створення умов нормального функціонування підприємства
Об'єкти аналізу	Підприємство як єдине ціле	Підприємство як єдине ціле та його структурні підрозділи
Джерела інформації	Форми публічної фінансової звітності	Пакет економічної інформації підприємства
Користувачі інформації	Внутрішні, зовнішні, зацікавлені	Внутрішні
Періодичність аналізу	Складання звітності (рік, квартал)	По мірі необхідності для внутрішнього користування
Доступність результатів інформації	Доступні всім, хто має певну зацікавленість в діяльності даного підприємства	Доступні тільки управлінському персоналу та працівникам підприємства
Рівень уніфікації методики аналізу	Методика здебільшого уніфікована	Методику аналізу підприємство може розробити самостійно
Конфіденційність інформації	Публічна	Конфіденційна
Ступінь інтегрованості аналітичних показників	Узагальнюючі показники	Вся сукупність загальних і часткових показників

Внутрішній аналіз для підприємств лакофарбової промисловості набуває дедалі більшого значення. Особливості технології виробництва та випуску продукції актуалізують значення цього виду аналізу для досліджуваних підприємств галузі. Зумовлено це тим, що на підприємствах лакофарбової промисловості застосовується по передільний метод обліку затрат. На відміну від промислових підприємств з таким методом обліку затрат, де калькулюванню підлягає вже готовий продукт, випущений в рамках технологічного процесу, у лакофарбовому виробництві калькулюється напівфабрикат. Необхідність визначення собівартості напівфабрикату зумовлена тим, що значна частина його реалізується на сторону, тому виникає проблема аналізу затрат на кожному етапі технологічного процесу і співставлення таких затрат з доходами від реалізації. В межах внутрішньогосподарського (управлінського) аналізу з'являється можливість проаналізувати рентабельність напівфабрикатів, що реалізуються на сторону, та рентабельність готової продукції.

Як уже зазначалось, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» поділяє бухгалтерський облік на два види: фінансовий та внутрішньогосподарський (управлінський), інформація яких використовується для різних цілей управління: внутрішньогосподарського (управлінського) – для прийняття управлінських рішень; фінансового – для прийняття рішень як внутрішніми, так і зовнішніми користувачами. З огляду на різні потреби користувачів та, відповідно, інформацію, необхідну для управління, необхідно створити механізм формування даних в процесі планування, обліку, контролю, аналізу, прогнозування, який би забезпечував потребу різних ланок управління. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік організує внутрішньогосподарські зв'язки, а отже, його називають внутрішнім, а фінансовий – і внутрішнім, і зовнішнім. Тому виникає потреба в чіткому розподілі аналізу на внутрішній та зовнішній аналіз, що обумовлено розподілом системи бухгалтерського обліку в масштабі підприємства на внутрішньогосподарський (управлінський) та фінансовий облік.

Дослідження літературних джерел свідчить про виділення цих двох видів аналізу в сучасній економічній літературі [4, с. 57-59], [3, с. 82], [7, с. 45], [6, с. 18]. Зокрема, Мних Є. В. вважає, що поділ економічного аналізу на фінансовий та управлінський дає змогу оптимізувати інформаційні потоки аналітичних досліджень, виділити режим вхідної та вихідної інформації у розв'язку аналітичних задач, їх блоків чи комплексів [4, с. 57].

Таким чином, можна стверджувати, що поділ аналізу на фінансовий та внутрішньогосподарський (управлінський) пов'язаний з поділом обліку на бухгалтерський фінансовий та внутрішньогосподарський (управлінський). Ці два види обліку настільки зближені в межах підприємства, що якщо облік в цілому можна назвати «мовою бізнесу», то фінансовий та внутрішньогосподарський (управлінський) облік можна назвати «діалектами» цієї мови [5, с. 101]. Порівняльну характеристику бухгалтерського фінансового та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку було розглянуто в II частині даної роботи. Результати порівняння видів обліку для фінансового та внутрішньогосподарського (управлінського) аналізу подані в таблиці 2 [5, с. 104].

Таблиця 2

Порівняння систем обліку для фінансового та внутрішньогосподарського (управлінського) аналізу

Область порівняння	Фінансовий облік	Внутрішньогосподарський (управлінський) облік
Основні користувачі інформації	Зовнішні та внутрішні користувачі	Різні рівні внутрішньофірмового управління
Види систем бухгалтерського обліку	Система подвійного запису	Не обмежується системою подвійного запису, використовується будь-яка система, що дає результат
Свобода вибору	Обов'язкове дотримання загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку	Немає норм і обмежень, єдиний критерій – результативність
Вимірники	Грошова одиниця	Будь-який вимірник
Основний об'єкт аналізу	Господарська одиниця в цілому	Різноманітні структурні підрозділи господарюючого суб'єкта
Частота складання звітності	Періодично, на регулярній основі	За необхідністю
Ступінь надійності	Вимагає активності, історичний за природою	Залежний від цілей планування, але за необхідністю використовуються точні дані

Інформація, що відображається у внутрішній звітності (виробничих звітах, звітах матеріально відповідальних осіб, оборотно-сальдових відомостях), має особливе значення для проведення фінансового аналізу. Результати аналізу, проведеного на підставі даних внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, являють собою особливу цінність для внутрішніх користувачів інформацією підприємства: керівництва, менеджерів вищої та середньої ланки [8, с. 102-115].

Як фінансовий, так і внутрішньогосподарський (управлінський) аналіз являють собою частину аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства. Основною метою цих двох видів аналізу є підвищення ефективності функціонування підприємства. Але ці два види аналізу мають ряд відмінностей.

Так, фінансовий аналіз оцінює фінансовий стан та результати діяльності господарюючого суб'єкта на підставі достовірної інформації, а також виявляє потенційні можливості підвищення ефективності використання капіталу та стійкого розвитку суб'єкта господарювання [5, с. 20].

Управлінський аналіз сприяє виявленню зв'язків між окремими об'єктами управління, правильному обґрунтуванню мети та вибору ефективного варіанту управлінського рішення. Управлінський аналіз сприяє вирішенню таких питань, як обґрунтування альтернатив управлінського рішення і «відсів» нерациональних, порівняння та вибір найбільш вигідних варіантів, аналіз очікуваних результатів [9, с. 7].

Об'єктами фінансового аналізу є суб'єкти господарювання, конкретні фінансово-економічні показники фінансового стану [5, с. 27]. Об'єктами управлінського аналізу є всі бізнес-процеси підприємства в залежності від поставлених цілей та задач перед системою управлінського аналізу, а також сама система управління підприємством в цілому. Тому об'єктом управлінського аналізу може бути:

- управлінська проблема та її різновиди: до них відносяться питання організації, репрофілювання, розширення виробництва та ін.;
- управлінське рішення. Тут аналізується його ефективність, прогноуються наслідки;
- система управління підприємством та її окремі елементи (функціональні та організаційні блоки, підсистеми, підрозділи та їх елементи). При цьому аналізується ефективність функціонування

окремих робочих місць, структурних підрозділів, всієї системи управління та перспективи їх розвитку; окремі функції системи [9, с. 7-10].

Кожний вид аналізу передбачає свої принципи та функції. Так, основними принципами фінансового аналізу є: цілеспрямованість, системність, єдина інформаційна база, комплексність, суттєвість, єдність і погодженість схем аналітичних процедур, спів ставність результатів [5, с. 22].

Основні принципи управлінського аналізу:

- комплексність вивчення об'єкта;
- адаптивність;
- порівняння;
- рання діагностика;
- оперативне відображення;
- безперервність;
- циклічність та верифікація (оцінка оцінки);
- пріоритетність аналізу «вузьких місць» та «провідних ланок».

Що стосується функцій управлінського аналізу, то вони зводяться до наступних:

Ї *Оціночна*. Під час здійснення оціночного управлінського аналізу виявляються відмінності досягнутого стану та розвитку об'єкта аналізу від бажаного шляхом порівняння його параметрів та встановлених критеріїв;

Ї *Діагностична*. Діагностичний управлінський аналіз включає деталізований прояв ознак невідповідності об'єкта щодо встановлених критеріїв, причин невідповідності;

Ї *Пошукова* включає в себе обґрунтування рекомендацій щодо приведення об'єкта до бажаного стану, пошук резервів підвищення ефективності управлінської системи та виробництва. Тому пошуковий аналіз називають цільовим, тематичним або проблемно-орієнтованим [9, с. 9].

Виходячи з вищенаведеного, розглянемо порівняльну характеристику фінансового та внутрішньогосподарського (управлінського) аналізу (таблиця 3).

Таблиця 3

Основні відмінності між фінансовим та внутрішньогосподарським (управлінським) аналізом

Показник	Фінансовий аналіз	Внутрішньогосподарський (управлінський) аналіз
Інформаційна база аналізу	Дані бухгалтерського фінансового обліку: первинний облік, аналітичний облік, синтетичний облік, звітність	Вся система інформації про діяльність підприємства: про технічний стан виробництва, нормативна та планова інформація, дані бухгалтерського та статистичного обліку, інша внутрішня інформація, зовнішня публічна фінансова звітність та інша інформація, що має сенс для прийняття рішень
Завдання аналізу	Об'єктивна оцінка економічних явищ і процесів господарської діяльності З'ясування причинно-наслідкових зв'язків між окремими явищами і процесами Пошук резервів діяльності підприємства Узагальнення результатів аналізу для прийняття обґрунтованих рішень Контроль виконання управлінських рішень	оцінка господарської ситуації; виявлення позитивних та негативних факторів та причин досягнутого; підготовка і обґрунтування управлінських рішень; виявлення та мобілізація резервів для підвищення ефективності господарської діяльності.
Етапи аналізу	Визначення суб'єктів і об'єктів аналізу, вибір організаційних форм дослідження Планування аналітичної роботи Інформаційне забезпечення аналізу Аналітичне опрацювання даних Документальне оформлення результатів аналізу	постановка мети та завдання; пошук альтернативних варіантів; вибір оптимального варіанту дій із альтернативних; реалізація оптимального варіанту; порівняння отриманих результатів з плановими; комплексна оцінка ефективності рішень, що приймаються.
Користувачі результатів аналізу	Треті особи, поза господарюючого суб'єкта	Різні рівні внутрішньогосподарського управління
Свобода вибору	Обов'язкове дотримання загальноприйнятих принципів	Відсутні норми та обмеження, основна мета – доцільність
Вимірники	Грошова одиниця	Будь-який вимірник
Основний об'єкт аналізу	Господарська одиниця в цілому	Різноманітні структурні підрозділи господарської одиниці

Виходячи із законодавчого поділу бухгалтерського обліку на фінансовий та внутрішньогосподарський (управлінський), доцільним є приведення визначень поділу економічного аналізу також на фінансовий та внутрішньогосподарський (управлінський), зважаючи на те, що інформація бухгалтерського обліку є базою для аналізу і попереднім етапом системи управління.

З огляду на об'єкти, що підлягають аналізу в системі фінансового та управлінського аналізу, Мних Є. В. моделює структурну схему аналізу, наведену на рис. 1 [4, с. 58].



Рис. 1. Структурна схема мікроекономічного аналізу

Як видно з рис. 1, аналіз затрат виробництва та собівартості продукції, який є предметом дисертаційного дослідження, являє собою складову частину внутрішньогосподарського (управлінського) аналізу підприємства.

На сьогодні вченими-економістами запропоновані різні методики аналізу затрат виробництва та собівартості продукції, але в основному всі вони свідчать про майже однозначні підходи до процесу аналізу затрат (таблиця 4).

Як видно з даних таблиці, всі вчені наводять загальну методику аналізу затрат за елементами та методику аналізу окремих елементів затрат (матеріальні затрати, затрати на оплату праці та інші операційні затрати). Одностайність авторів також проявляється при аналізі непрямих затрат. Як свідчать дані таблиці, недостатня увага приділяється аналізу рівня, динаміки та структури затрат, а також визначенню резервів зниження собівартості продукції, а саме вони мають бути базовими при розрахунку прогнозних показників затрат та прийнятті управлінських рішень.

Оцінка існуючих методик аналізу затрат

Напрямки аналізу	Автор						
	Бутинець Ф.Ф. [10, с. 519]	Чумаченко М.Г. [7, с. 456]	Череп А.В. [11, с. 89]	Цал-Цалко Ю.С. [12, с. 317]	Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г. [3, с. 254]	Мних Є.В. [13, с. 108]	Костирко Р.О. [5, с. 366]
Аналіз затрат за економічними елементами	+	+	+	+	+	+	
Аналіз затрат за статтями калькуляції	+	+	+	+	+	+	
Аналіз прямих матеріальних затрат	+	+	+	+	+	+	
Аналіз прямих затрат на оплату праці	+	+	+	+	+	+	
Аналіз непрямих (накладних) затрат	+	+	+	+	+	+	
Аналіз затрат на 1 грн. товарної продукції	+	+	+	+	+		
Аналіз собівартості одиниці продукції	+	+	+	+	+	+	
Оперативний аналіз затрат	+	+				+	
Визначення резервів зменшення собівартості	+	+	+				
Аналіз рівня та динаміки затрат діяльності				+	+		+
Аналіз структури затрат діяльності та її зміни				+	+		+

Винятково важливою особливістю прийняття певного рішення менеджментом сучасного промислового підприємства є те, що під впливом науково-технічного прогресу, результатом чого став розвиток практично всіх сфер діяльності суспільства, водночас проявилася тенденція до збільшення часового проміжку між етапом власне прийняття певного управлінського рішення та етапом, коли це

рішення принесе певні вигоди. Отже, зросли ризики, пов'язані із правильністю оцінки того чи іншого проекту та раціональним аналізом чинників, що впливатимуть на його здійснення [14, с. 28].

З ростом динаміки виробництва зростає значення аналітико-концептуальної роботи, оскільки виникає потреба швидко реагувати на науково-технічні відкриття, зміну ринкових умов та становище з ресурсами. Робота щодо постановки завдань, від вирішення яких залежить подальший якісний розвиток процесу виробництва, забезпечення підняття продуктивності праці на шляху його інтенсифікації, набуває все більшого значення в управлінні.

ЛІТЕРАТУРА

1. Мних Є. В. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації // бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - №1. – с. 55-61.
2. Іваненко В. М. Курс економічного аналізу: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ, 2000. – 263 с.
3. Кіндрацька Г. І., Білик М. С., Загородній А. Г. Економічний аналіз: теорія і практика: Підручник / За ред. проф. А. Г. Загороднього. – Львів: «Магнолія Плюс», 2006. – 428 с.
4. Мних Є. В. Економічний аналіз: Підручник: Вид. 2-ге, перероб. та доп. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 472 с.
5. Костирко Р. О. Фінансовий аналіз: Навч. посібник. – Х.: Фактор, 2007. – 784 с.
6. Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання: Монографія. – К.: КНЕУ, 2001. – 387 с.
7. Економічний аналіз: Навч. посібник / М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбатов; За ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. – К.: КНЕУ, 2001, - 540 с.
8. Риполь-Сарагоси Ф. Б. Основы финансовго и управленческого анализа. – М.: ПРИОР, 2000. – 224 с.
9. Филиппова С. В. Управленческий анализ: теория и практика. Цикл «Современные управленческие технологии» – К.: АВРИО. – 2004. – 336 с.
10. Економічний аналіз: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». За ред. проф. Ф. Ф. Бугинця. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 680 с.
11. Череп А. В. Економічний аналіз: Навчальний посібник. – К.: Кондор, 2005. – 160 с.
12. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства: Навч. посібник. – Київ: ЦУЛ, 2002. – 656 с.
13. Мних Є. В., Пелешко Н. М. Практикум з курсу «Економічний аналіз». – Львів, 2003. – 138 с.
14. Шевченко Є. Аналіз матеріальних витрат (на прикладі видавничої діяльності) // Бухгалтерський облік і аудит. - № 8/2006. – С. 28 – 36.