

РОЗДІЛ 7 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 685.155

Клюс Ю. І.

Східноукраїнський національний університет імені Володимира Даля

АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОЇ ПРОДУКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ЗАТРАТАМИ І СКЛАДАННЯ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА НА ЇЇ ОСНОВІ

Розглянуто оцінювання ефективної продуктивності в управлінні затратами, методи теорії обмежень вартості в оцінюванні ефективної продуктивності, запропоновано використання схем аналізу прогнозованого фінансового стану промислового підприємства.

Ключові слова: затрати, ефективність, звітність, аналіз, оцінювання.

Постановка проблеми. Часом буває складно визначити те, чи отримує підприємство прибуток від своєї діяльності. Правила бухгалтерського обліку та розрахунку вартості не сприяють простоті і ясності такої оцінки, зокрема для неспеціаліста. Прибутковість на папері ще не означає, що ви заробляєте гроші. Позитивний баланс – більш точний показник прибутковості, особливо для підприємства малого бізнесу. На основі вищевказаних положень розроблені різноманітні (практично апробовані провідними вченими і фахівцями) структури, методи і моделі управління затратами на підставі оцінювання ефективної продуктивності та складання звітності підприємства на її основі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у дослідження проблем управління затратами промислових підприємств зробили українські [2–7] та іноземні науковці [1; 8–11]. Окремі аспекти управління затратами промислового підприємства розглядали О. Горлова [7], С. Дробязко [2], О. Сукач [3]. Варто вказати на праці Ю. Погорелова, який аналізував переваги і недоліки методів управління затратами під час їх вибору [4]. Проте і сьогодні оцінювання різних аспектів управління затратами залишається об'єктом дискусій.

Мета статті полягає в дослідженні оцінювання ефективної продуктивності управління затратами промислового підприємства та процесу складання підприємницької звітності на підставі даних такого оцінювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. У теорії обмежень пропонується точний спосіб оцінки прибутковості (тобто досягнення мети). Концепція ефективної продуктивності й бухгалтерських звітів на її основі виступає альтернативою традиційним методам розрахунку на основі собівартості. Цей вид розрахунку ще не набув широкого поширення. Поки звітність щодо ефективної продуктивності не визнають організації зі стандартизації бухгалтерського обліку й органи державного регулювання, а також поки її не включають в університетську програму з бухгалтерського обліку, буде нелегко домогтися визнання цього методу. Зрозуміло, що це не означає, що неможливо його використовувати. Будь-яке підприємство може застосовувати такі методи оцінки, які допомагають визначити те, чи заробляє воно гроші. Проблема буде тільки в необхідності висловлювати результати звітності з ефективної продуктивності на основі розрахунку собівартості й фінансового обліку.

Ефективна продуктивність – це швидкість, із якою підприємство заробляє гроші. Це не просто вихід придатної продукції. Щоб мати ефективну продуктивність, необхідно реалізовувати продукцію [2]. Якщо ви просто робите вироби, які поповнюють запаси, то отримуєте продуктивність, але її не можна назвати ефективною.

Звучить досить просто (власне, так воно і є). Складність полягає в співвіднесенні цього методу зі складнощами і правилами традиційного бухгалтерського обліку та зміною способу мислення. Якщо немає продажів, то ви не отримуєте грошей, тому немає ефективної продуктивності. Ефективна продуктивність – це не загальна виручка від продажів, а зароблені гроші. Це гроші, отримані від продажу, мінус гроші, витрачені на виробництво і продаж продукції. Різниця між ефективною продуктивністю і чистим прибутком полягає в тому, що у звичайній бухгалтерії чистий прибуток ґрунтується на собівартості продукції, що включає розподіл накладних затрат і затрат на зарплатну плату, тоді як у розрахунках з ефективною продуктивності ці затрати трактуються по-іншому.

Згідно з теорією обмеження вартості (далі – ТОС), разом з ефективною продуктивністю використовуються ще дві величини: затрати на операційні затрати і затрати, пов'язані із запасами. У ТОС поняття запасів відрізняється від традиційного [5]. Відповідно до ТОС, запаси – це засоби, витрачені на придбання всього необхідного для виробництва продукції, яка буде продаватися. Запаси включають усі активи підприємства, зокрема основне і допоміжне обладнання, будівлі, а також усі матеріали і комплектуючі, але не включають затрати на зарплату і накладні затрати. Операційні затрати визначаються коштами, витраченими на перетворення запасів в ефективну продуктивність. Операційні затрати – це зарплати і накладні затрати, комісійні з продажів та інші пов'язані з ними затрати.

У ТОС чистий прибуток розраховується так:

чистий прибуток = ефективна продуктивність –
– затрати на виробництво,
а рентабельність інвестицій:

Рентабельність інвестицій =
= чистий прибуток / інвестиції,

або

Рентабельність інвестицій =
= (ефективна продуктивність – затрати
на виробництво) / інвестиції.

Ці розрахунки дещо відрізняються від традиційного способу, проте це дуже корисні інструменти оцінки ефективності промислового підприємства, функція яких – надати підприємствам можливість якісніше оцінити фінансову ефективність. Фінансові розрахунки і визначення собівартості не втрачають актуальності, однак вони надають недостатньо інформації для того, щоб сприяти досягненню мети.

Методи розрахунків у ТОС оцінюють систему в цілому (ефективна продуктивність – це зароблені компанією гроші, вона не оцінює якусь окрему частину виробничого процесу). Традиційні методи оцінки використовуються для оцінки ефективності окремих частин, а не системи в цілому. Визначати ефективність роботи окремих частин системи як попереднього етапу перед внесенням змін безглуздо, якщо ви не працюєте над усуненням обмеження.

«Розсіювання туману»

Хоча метод Сократа є ефективним для визначення першопричин, але його недостатньо, щоб знайти рішення означеної проблеми.

Першопричиною найчастіше буває конфлікт між двома протилежними силами. Процес «розсіювання туману» (або діаграма розв'язання конфліктів) призначений для врегулювання існуючого конфлікту. Прихильники ТОС вважають, що компроміси необов'язково розв'яжуть конфлікт, крім того, вирішення конфлікту таким способом небажане. Вони вважають, що можна знайти таке рішення, за якого виграють обидві сторони.

Необхідно чітко визначити проблему; опис її на папері полегшує візуалізацію і розуміння. Метод «розсіювання туману» – це спосіб визначити перспективи й візуалізувати проблему так, щоб можна було легко визначити і відобразити на папері мету, необхідні умови, передумови і власне конфлікт. Передбачається, що чітке визначення проблеми сприяє пошуку правильного рішення. На рис. 1 показана найбільш поширена форма діаграми розв'язання конфлікту.

Що ж ми маємо на увазі під «розсіюванням туману»? На перший погляд, «розсіяти туман» – значить, подолати або усунути конфлікт, змусити його зникнути. Це частково правильно: ми хочемо

змусити туман конфлікту випаруватися, проте не зовсім так, як ви думаєте.

Зазвичай така ситуація (рис. 1) негайно наводить на думку про компромісний варіант. Однак компроміс – це не те, що нам потрібно. Навіть якщо він можливий, то не завжди є найкращим рішенням.

Метод «розсіювання туману» стимулює переосмислення проблеми або розбіжності. Проблема означена, описана, то навіщо ж її переосмислювати? Можливо, означена проблема не є істинною. Можливо, є необхідність переглянути ситуацію і поставити під сумнів наші припущення.

Ось у чому полягає складність. Нам здається, що проблема позначена чітко і конфлікт виявлено, однак в основі лежать поки не позначені нами припущення. Ми визначили, що проблема пов'язана з часом на відвантаження продукції і необхідністю його скоротити. Перше питання, яке виникне: «чому?». Чому потрібно скорочувати час на відвантаження продукції? Можливі варіанти відповіді: споживачеві потрібен коротший час циклу або його можуть забезпечувати конкуренти. Може, так воно і є, але розглянемо деякі допущення, які поки не позначені.

Допускається, що проміжок часу між надходженням замовлення від споживача / його розміщенням і одержанням ним замовленої продукції дуже великий. Передбачається також, виходячи з означеної проблеми, що для скорочення часу циклу потрібно або зберігати запас на складі, або чекати на те, поки споживач не замовить продукцію. Якщо ми зберігаємо запаси, то достатньо тільки відібрати і відвантажити вироби. Якщо очікуємо того моменту, коли споживач розмістить замовлення, то можемо робити тільки те, що замовлено, не витрачаючи часу на виробництво інших видів продукції. Щоб мати можливість доставляти продукцію зі складу, необхідно збільшити обсяги запасів, і навпаки, якщо ми працюємо під замовлення, то знижуємо обсяги. Зрозуміло, що неможливо одночасно збільшувати і зменшувати кількість запасів, адже в наявності ознаки внутрішнього конфлікту двох тверджень.

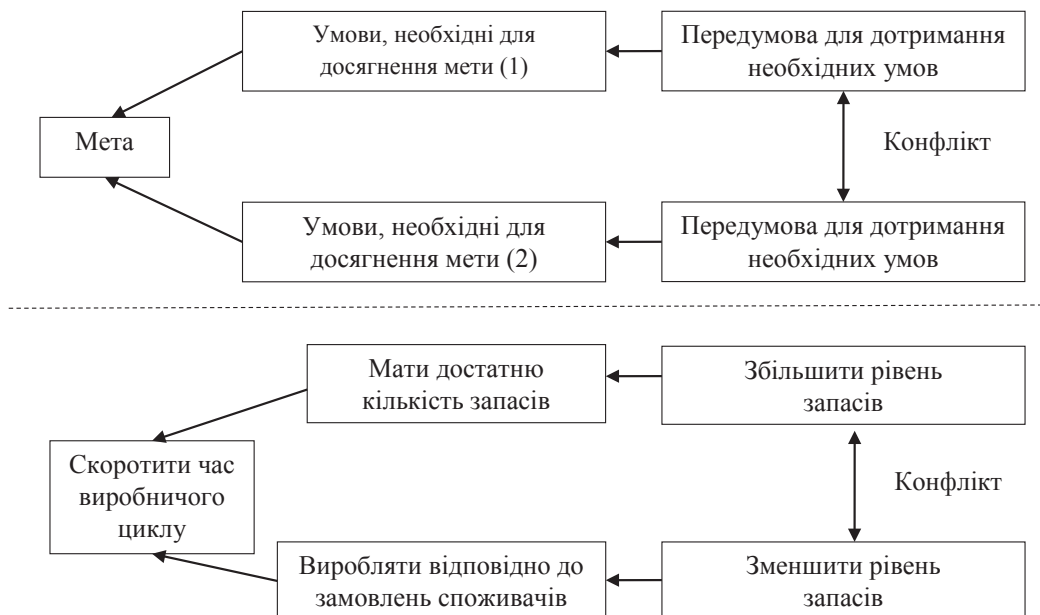


Рис. 1. Розсіювання туману

Під методом «розсіювання туману» розуміється не просто позначення проблеми і виклад її на папері, адже він містить виявлення всіх цих припущень за замовчуванням, аналіз та пошук справжнього джерела проблеми. Якщо зруйнувати хоча б одну з причин нашої проблеми, вираженої на діаграмі, то вона буде вирішена і конфлікт зникне. Проблема, над якою необхідно працювати, залишиться, проте цього разу це буде справжньою причиною конфлікту (системна проблема, а не локальна). Тепер будемо розглядати завдання системно (залежно від її переоцінки й аналізу, що лежать в основі припущень) і ставити питання, не випускаючи з уваги загальну мету.

Мета полягає в отриманні прибутку шляхом збільшення ефективної продуктивності. Розглядаючи спочатку позначену проблему з точки зору досягнення мети, зусилля концентруються на вдосконаленні всієї системи і збільшенні ефективної продуктивності замість того, щоб просто «виправити» якусь частину системи або час

відвантаження товару споживачеві. У цьому і полягає перевага методу «розсіювання туману». Знадобиться практика, але необхідно спробувати й оцінити цей метод.

Ще один метод ТОС – це дерево поточної реальності, що є типом логічної діаграми, який відображає нинішній стан (те, як іде робота в цей момент). Мета дерева поточної реальності – виявити основну причину будь-якого фактора, який перешкоджає досягненню мети. Так само, як і діаграма розв’язання конфліктів, дерево поточної реальності сприяє вирішенню конфліктної ситуації за допомогою чіткого виявлення і документування поточного стану виробничого процесу. Зокрема виявляється і документується уявлення про нього. Незважаючи на це, починати краще зі згаданих дій. Дерево поточної реальності нагадує карту процесу, але це логічна карта. Необхідно чітко уявляти те, де перебуваєте (до визначення того, куди слід рухатися).

Побудову дерева поточної реальності починають зі спостереження над небажаними ефектами

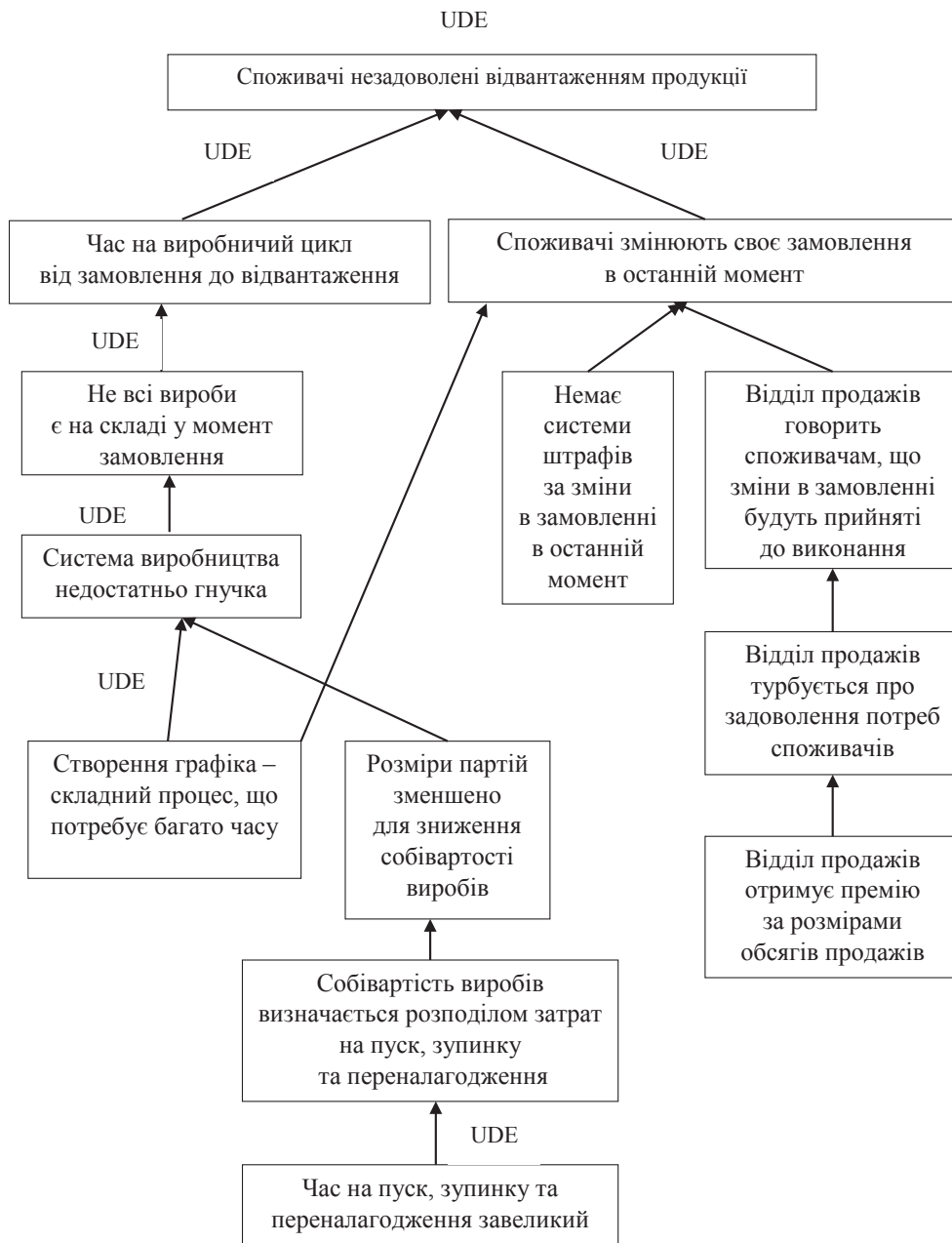


Рис. 2. Дерево поточної реальності

(undesirable effects, UDE). Далі у зворотному порядку зіставляються причини і сліdstва, поки не виявляється першопричина всіх тих UDE, із яких починали. Повернемося до прикладу і почнемо з UDE, який полягає в тому, що споживачі не задоволені термінами відвантаження. На рис. 2 представлено просте дерево поточної реальності, засноване на цьому небажаному ефекті. У цьому прикладі починаємо з констатації небажаного ефекту: «Споживачі не задоволені термінами відвантаження». Затримка відбувається з двох основних причин: по-перше, час відвантаження занадто довгий, по-друге, споживачі змінюють свої замовлення в останній момент. Це небажані ефекти, тому потрібно шукати причини, що їх породили, і ми будемо робити це доти, поки не визначимо одну або кілька першопричин. У такому разі ми простежили ланцюжок до кінця і виявили, що час на пуск, зупинку і переналагодження занадто великий, відсутня система штрафів за зміну замовлення в останній момент, а відділ продажів преміюється тільки за обсяг

продажів. Це дає прекрасну можливість знайти рішення для ліквідації виявлених причин.

Аналогічно дереву поточної реальності, дерево майбутньої реальності використовується для розроблення й аналізу прогнозованих станів системи в майбутньому, а також причинно-наслідкових зв'язків, які до них призведуть. На рис. 3. наведено приклад дерева майбутньої реальності.

Відправною точкою стає початковий проект дерева майбутньої реальності. Вихідні доводи і думки викладаються на папері в логічному форматі, що дозволяє переглядати і обговорювати ці дані.

Доводи, виражені у вигляді причин і наслідків, необхідно ретельно обґрунтувати і проаналізувати. Це є відправною точкою.

Залежно від аналізу ситуації, особливо коли прийде час унести зміни, можливо, виникне необхідність модифікувати план. Це нормально, бо не варто очікувати того, що початковий проект залишиться без змін. Цією роботою ви поліпшите план.

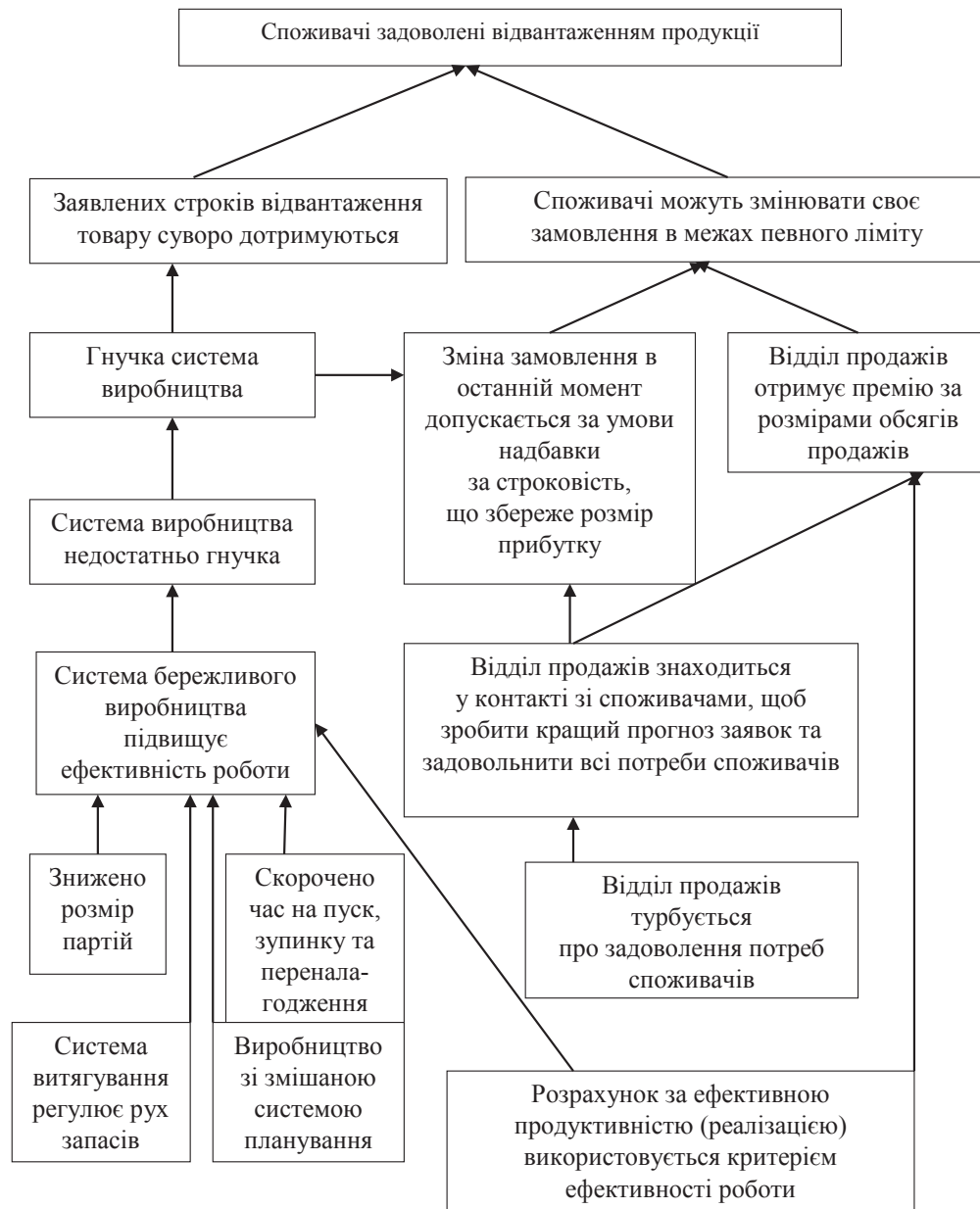


Рис. 3. Дерево майбутньої реальності

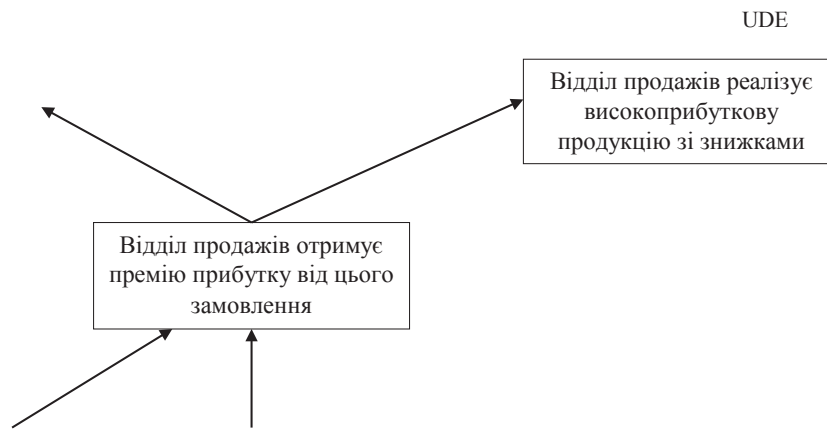


Рис. 4. Дерево майбутньої реальності з небажаними ефектами

У дерева майбутньої реальності можна включити можливі негативні наслідки або UDE (рис. 4). У процесі роботи над новим технологічним процесом або виробом слід постаратися передбачити потенційні проблеми або можливі негативні впливи. Це не тільки принесе більше реальності в розрахунки, але і допоможе розробити рішення, тактику ослаблення впливу або усунення проблем, якщо вони будуть виникати.

Ці логічні діаграми («розсіювання туману», дерево поточної реальності і дерево майбутньої реальності) засновані на причинно-наслідкових зв'язках. Робота з ними потребує деякої практики, однак вони дуже корисні для аналізу і подолання проблем і пошуку рішень у процесі управління затратами. Карти процесу і створення цінності також досить інформативні й можуть викорис-

товуватися разом із логічними діаграмами. Тому необхідно використовувати всі елементи накопиченого інструментарію, якщо вони можуть бути застосовані для завдань промислового підприємства і призведуть до потрібного результату.

Висновки. Зазвичай поштовхом до змін стає серйозна проблема або криза. Деякі промислові підприємства завбачливо вводять системи, що дозволяють відслідковувати процеси і вносити зміни ще до виникнення проблеми, проте саме серйозна проблема змушує нас шукати шляхи удосконалення. Найчастіше це відповідна реакція, а не запланована дія. Відбувається щось небажане, хтось про це сигналізує, тому співробітники намагаються щось удіяти. Це «щось» найчастіше буде просто непродуманим рішенням нашвидкуруч, яке насправді не вирішує проблему.

Список використаних джерел:

1. Хвостикова В. Управление затратами производственных предприятий: монография. Воронеж: Воронежский гос. технический ун-т, 2012. 149 с.
2. Дробязко С. Основні характерні риси сучасних методів управління витратами. Бюлетень Міжнародного Нобелівського економічного форуму. 2012. № 1(5). Том 2. С. 107–114.
3. Сукач О. Управління витратами на оплату праці підприємств машинобудування: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)». Одеса, 2016. 23 с.
4. Погорелов Ю. Предпочтение в выборе методов управления затратами. Управление проектами та розвиток виробництва: Зб. наук. пр. Луганськ: вид-во СНУ ім. В. Даля. 2005. № 2(14). С. 142–152.
5. Шутько Т. Економічна сутність управління витратами підприємства. Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». 2014. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3681>.
6. Серова И., Свидло А. Концептуальная схема управления затратами промышленного предприятия. Проблемы экономики. Харьков. 2013. № 1. С. 237–242.
7. Горлова Е. Инструменты управления затратами в системе управления предприятием. Экономинфо. 2012. № 17. С. 30–34.
8. Райан Б. Стратегический учет для руководителя; пер. с англ. под ред. В. Микрюкова. Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 616 с.
9. Синк Д. Управление производительностью: планирование, измерение и оценка, контроль и повышение: Пер. с англ. / Общ. ред. и вступ. ст. В. Данилова-Данильяна. Москва: Прогресс, 1989. 528 с.
10. Дракер П. Эффективное управление. Экономические задачи и оптимальные решения. Пер. с англ. М. Котельниковой. Москва: ФАИР-ПРЕСС, 1998. 288 с.
11. Туровец О., Родионов В., Бухалков М. Организация производства и управление предприятием: Учебник. 3-е изд. Москва: ИНФРА-М, 2011. 506 с.

Клюс Ю. И.

Восточноукраинский национальный университет
имени Владимира Даля

АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОЙ ПРОИЗВОДИТЕЛЬНОСТИ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ И СОСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ НА ЕЕ ОСНОВЕ

Резюме

Рассмотрено оценку эффективной производительности в управлении затратами, методы теории ограниченной стоимости в оценке эффективной производительности, предложено использование схем анализа прогнозируемого финансового состояния промышленного предприятия.

Ключевые слова: затраты, эффективность, отчетность, анализ, оценка.