

УДК 657.1

Івасишин М.О.,
аспірант кафедри обліку і аудиту
Прикарпатського національного університету
імені Василя Стефаника

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ АНАЛІЗУ ВИТРАТ У СИСТЕМІ БЮДЖЕТУВАННЯ ГАЗОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Постановка проблеми. Управління витратами відіграє надзвичайно важливу роль у забезпеченні стабільного зростання прибутковості суб'єктів господарювання, забезпечуючи вирішення стратегічних і тактичних завдань фінансової політики. Від того, наскільки ефективними будуть управлінські рішення, пов'язані з мінімізацією окремих видів витрат, залежить, чи підприємство отримуватиме прибутки чи збитки.

Система управління витратами потребує дотримання ряду основних вимог, узагальнених Джугла Н.В., Муравським В.В. [1, с.197-199]: системний підхід до управління витратами; єдність методів обліку, аналізу й контролю на різних рівнях управління; орієнтованість на стратегічні цілі розвитку підприємства; недопущення понаднормових витрат; встановлення взаємозв'язку витрат з якістю продукції; запровадження прогресивних методів мінімізації витрат; вдосконалення інформаційного забезпечення у напрямку автоматизації управлінських функцій; своєчасне та оперативне управління витратами на різних стадіях життєвого циклу продукції (робіт, послуг).

Відтак, значне місце у цій системі управління витратами займає як облік, так і аналіз. Через системні інформаційні взаємозв'язки обліку та аналізу створюється і реалізується можливість знизити рівень невизначеності інформації для прийняття управлінських рішень, отже, знижуються ризики управлінської системи у цілому.

Саме тому обліку і аналізу, як сервісним функціям в системі бюджетування бюджетуванню витрат в умовах ринкової економіки приділяється все більша увага з боку власників і керівництва підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз витрат є дієвим інструментом управлінського аналізу, оскільки забезпечує необхідну інформацію для прийняття виважених оптимальних рішень. Питаннями методики аналізу витрат присвячені дослідження багатьох українських учених: П.М.Іванечко [2], Г.І.Кіндрацької [3], І.Д.Лазаришиної [4], Є.В.Мниха [5], С.І.Шкарабана [4] та інших.

Однак недостатньо розробленими є питання методики аналізу витрат у системі бюджетування. Як правило, вчені-економісти розглядають методичні засади управлінського обліку і в його контексті – методику аналізу витрат шляхом порівняння бюджетів витрат і звітів про їх виконання. Водночас невірними залишається багато питань, пов'язаних з ідентифікацією завдань аналізу витрат у системі бюджетування, обґрунтуванням його методичних засад з урахуванням потреб інформаційно-аналітичного забезпечення управління витратами. Враховуючи рівень витрат газотранспортних підприємств України, вирішення проблемних питань методики аналізу витрат з урахуванням особливостей системи бюджетування видається тим більш актуальним.

Постановка завдання. Метою статті є проведення аналізу витрат, їх взаємозв'язку з функціями управління і бюджетування та обґрунтування заходів щодо удосконалення методичних засад аналізу витрат у системі бюджетування газотранспортних підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Більшість українських вчених – аналітиків пропонує розглядати методику аналізу витрат як послідовне виконання аналітичних операцій за таким алгоритмом:

1. Узагальнюючий аналіз витрат за усіма видами діяльності підприємства.
2. Аналіз витрат операційної діяльності.
3. Аналіз витрат інвестиційної діяльності.
4. Аналіз витрат фінансової діяльності.
5. Аналіз витрат на 1 грн. продукції (робіт, послуг).
6. Факторний аналіз витрат.
7. Аналіз витрат операційної діяльності за економічними елементами.

Такий алгоритм базується на даних фінансової звітності суб'єкта господарювання і проводиться, як правило, щоквартально або за рік з метою оцінки динаміки витрат в ув'язці з динамікою доходів при аналізі фінансових результатів або як самостійний напрямок аналізу.

Проведені дослідження поглядів вчених з цього питання засвідчили, що більшість авторів вважає за доцільне проводити аналіз витрат як у динаміці за абсолютними показниками, так і за структурою (Г.І.Кіндрацька, М.Д.Корінько, Є.В.Мних, О.В.Олійник, П.Я.Попович, В.К.Савчук,

В.І.Самборський, І.Д.Фаріон, М.Г.Чумаченко, С.І.Шкарабан). Враховуючи запити системи управління, а також відповідну інформаційну базу за даними аналітичного та синтетичного обліку підприємства, таке аналітичне дослідження здійснюється, як правило, щомісячно, щоквартально. Однак такі методичні підходи недостатньо узгоджуються з теоретико-організаційними засадами бюджетування витрат та потребами практики управління газотранспортних підприємств.

Система бюджетування витрат орієнтована на вирішення різних за характером завдань у рамках більш загальної системи управління витратами, які доцільно ідентифікувати згідно з функціями управлінського обліку.

Слушною у цьому зв'язку є думка Л.В.Нападовської, яка вважає, що бюджет є важливим важелем ефективного управління, виконання якого досягається завдяки поєднанню функцій планування, нормування, обліку, аналізу та контролю. Визначення цілей майбутньої діяльності належить до функції планування, періодичне порівняння фактичних результатів з накресленими цілями – до функції контролю. На основі відхилень, виявлених у результаті такого зіставлення, здійснюється аналіз з подальшим встановленням причин та винуватців відхилень. Завершальним етапом контролю є формулювання висновків, на основі яких приймаються рішення щодо приведення системи до керованого стану [6, с.558].

Економічний аналіз, як було зазначено вище, є сервісною підсистемою системи управління і прямо чи опосередковано пов'язаний з виконанням усіх функцій управління. Також він має власні функції, які забезпечують реалізацію аналітичних завдань у системі управління. Більшість українських вчених – аналітиків виокремлює такі основні функції економічного аналізу, як оцінювально-діагностична та пошукова. Для формування науково – обґрунтованої методики аналізу витрат у системі бюджетування варто узгодити функції економічного аналізу з відповідними функціями управління, управлінського обліку та бюджетування (табл. 1).

Таблиця 1

Взаємозв'язок функцій управління, управлінського обліку, бюджетування та аналізу витрат*

Функції управління	Функції управлінського обліку	Функції бюджетування витрат	Функції економічного аналізу витрат
Перспективне планування	Формування альтернатив майбутнього розвитку підприємства, надання допомоги у прийнятті рішень	Визначення довгострокових цілей майбутньої діяльності щодо управління витратами у рамках фінансової стратегії підприємства	Пошукова
Поточне та оперативне планування	Надання допомоги в плануванні, стимулювання результатів діяльності персоналу	Визначення поточних цілей підприємства та центрів відповідальності щодо управління витратами	Пошукова
Організація та мотивація	Забезпечення координації та взаємодії між рівнями управління, структурними підрозділами та окремими виконавцями	Забезпечення координації та взаємодії між рівнями управління, центрами відповідальності та окремими виконавцями при визначенні цілей діяльності підприємства щодо управління витратами	Пошукова, оцінювально-діагностична
Облік	Вимірювання та відображення операцій; класифікація затрат та калькулювання собівартості, дослідження поведінки затрат, оцінка ресурсів та майна	Відображення витрат підприємства у цілому та у розрізі центрів відповідальності; дослідження поведінки витрат (бюджетних, фактичних)	Оцінювально-діагностична
Контроль	Акцентування уваги керівників на відхиленнях, оцінка відповідності прийнятих рішень перспективним напрямом розвитку підприємства	Періодичне порівняння фактичних витрат з бюджетними по підприємству у цілому та у розрізі центрів відповідальності	Оцінювально-діагностична
Аналіз	Надання допомоги у прийнятті управлінських рішень	Встановлення причин та винуватців відхилень фактичних витрат від бюджетних; факторний аналіз витрат; формулювання висновків, на основі яких приймаються управлінські рішення щодо оптимізації витрат	Оцінювально-діагностична; пошукова

*Розроблено автором на основі [6, с. 19]

Забезпечення узгодженості функцій управління, бюджетування витрат та аналізу витрат є запорукою розробки ефективних управлінських рішень, реалізація яких у практиці фінансово-господарської діяльності газотранспортних підприємств зумовить зниження точки беззбитковості,

вибір найкращих варіантів співвідношення постійних і змінних витрат, мінімізацію негативних відхилень, забезпечення прибутковості у довготерміновій перспективі.

Система бюджетування накладає свої організаційні та методичні обмеження на аналітичний інструментарій.

До числа характерних логічно обумовлених і взаємопов'язаних методичних аналітичних підходів у системі бюджетування витрат газотранспортних підприємств доцільно відносити:

- оцінку динаміки бюджетних витрат по підприємству і структурних підрозділах (центрам відповідальності);

- аналіз динаміки фактичних витрат по підприємству і центрах відповідальності;

- порівняння рівня та динаміки бюджетних і фактичних витрат як по підприємству у цілому, так і у розрізі центрів відповідальності за сумою і за питомою вагою з виокремленням значних і незначних відхилень;

- факторний аналіз витрат для встановлення причин відхилень;

- порівняння витрат за гнучкими і статичними бюджетами;

- аналіз структури витрат для визначення вагомих (суттєвих) витрат;

- аналіз динаміки контрольованих витрат;

- аналіз постійних і змінних витрат у розрізі центрів відповідальності і по підприємству у цілому.

Основними інформаційними джерелами для аналізу витрат у системі бюджетування є бюджети витрат і звіти про їх виконання. Так як ці документи формуються на газотранспортних підприємствах періодичністю щомісяця, щоквартально, за півроку та за рік, то й аналіз витрат доцільно проводити такої ж періодичності.

На початковому етапі аналізу витрат у системі бюджетування необхідно аналізувати динаміку:

А) бюджетних витрат;

Б) фактичних витрат

по газотранспортному підприємству у цілому (табл. 2).

Таблиця 2

Аналіз динаміки і структури бюджетних витрат Богородчанського ЛВУМГ за 2010 -2011рр.

№ п/п	Показник	2010 р.		2011 р.		Відхилення	
		сума, тис.грн	пит.вага, %	сума, тис.грн	пит.вага, %	за сумою	за пит.ваг.
1	Операційні витрати - всього у т.ч.	239261,6	100,0	388249,6	100,0	148988,0	-
1	Собівартість реалізованих послуг	153113,2	64,0	302729,6	78,0	149616,4	14,0в.п.
2	Витрати на оплату праці	38055,8	15,9	45965,1	11,8	7909,3	-4,1в.п.
3	Відрахування на соціальні заходи	14706,8	6,1	20038,3	5,2	5332,0	-0,9в.п.
4	Інші витрати виробничого характеру	21988,8	9,2	7482,6	1,9	-14506,2	-7,3в.п.
5	Податки, збори та інші обов'язкові платежі	3236,5	1,4	9070,3	2,3	5833,8	0,9в.п.
6	Капітальні інвестиції	8160,5	3,4	511,7	0,1	-7648,8	-3,3в.п.
7	Інші витрати	-	-	2647,9	0,7	2647,9	0,7в.п.

Спостерігається значне зростання бюджетних операційних витрат Богородчанського ЛВУМГ за аналізований період – з 239261,6тис.грн. до 388249,6тис.грн., тобто на 148988,0 тис.грн., що обумовлене першочергово зростанням собівартості реалізованих послуг на 149616,4 тис.грн. і одночасним зменшенням суми інших витрат виробничого характеру – на 14506,2тис.грн. та капітальних інвестицій – на 7648,8 тис.грн. Такі суттєві зміни у динаміці бюджетних операційних витрат призвели й до структурних зрушень. Частка собівартості реалізованих послуг у структурі збільшилася на 14,0 відсоткових пунктів, при скороченні частки інших витрат виробничого характеру на 7,3 в.п., витрат на оплату праці - на 4,1 в.п., капітальних інвестицій - на 3,3 в.п.

Аналогічно рекомендується здійснювати аналіз фактичних витрат як по підприємству у цілому, так і у розрізі центрів відповідальності.

За підсумками аналізу у випадку наявності відхилень від бюджетних і фактичних значень витрат необхідно визначати причини і винуватців для вжиття своєчасних заходів. Однак існуючі на сьогодні методичні підходи не забезпечують отримання інформації на газотранспортних підприємствах у цьому розрізі.

Принципово важливим для системи бюджетування є визначення центрів відповідальності і формування інформаційних потоків щодо витрат, доходів, прибутків та інвестицій. Погоджуємося з думкою проф. Н.І.Пилипів, що формування центрів відповідальності дозволяє:

- визначати причини низької ефективності, установлювати відповідальність конкретного працівника за доручену роботу, тобто за ті затрати, які виникають у центрі затрат, за винятком затрат, які неможливо контролювати за допомогою власних рішень;
- забезпечувати своєчасне попередження відхилень від норм матеріальних і трудових затрат, порушень технологічного режиму й необґрунтованого збільшення вартості транспортування газу;
- оперативно виявляти ділянки, де найбільш часто виникають відхилення затрат;
- аналізувати причини відхилень для прийняття управлінських рішень [7, с.204].

На газотранспортних підприємствах України виокремлюються центри відповідальності, у розрізі яких проводиться розрахунок бюджетних і фактичних доходів та витрат. Однак недоліком використовуваної на практиці форми Звіту про надходження та використання грошових коштів, у якій узагальнюється інформація щодо планових (бюджетних) і фактичних доходів і витрат є те, що дані не систематизовано у розрізі центрів відповідальності, що потребує додаткових обчислень і розрахунків, знижує рівень оперативності аналізу і призводить, у підсумку, до несвоєчасних управлінських рішень. Тому пропонуємо використовувати для потреб оперативного і поточного аналізу групування витрат у розрізі центрів відповідальності. Рекомендоване групування витрат забезпечуватиме подальше удосконалення методики аналізу витрат за кожним центром відповідальності з метою конкретизації відхилень від бюджетних витрат і узгодження дій керівництва цих центрів відповідальності. Наступним етапом є оцінка рівня та динаміки співвідношення бюджетних і фактичних витрат як по підприємству у цілому, так і у розрізі центрів відповідальності за сумою та за питомою вагою з виокремленням значних і незначних відхилень.

Результати аналізу структури бюджетних і фактичних витрат дозволяють обґрунтувати склад вагомих (суттєвих) витрат, які необхідно аналізувати першочергово на газотранспортних підприємствах в системі бюджетування:

1. Собівартість реалізованих послуг (табл. 3);
2. Витрати на оплату праці.

Таблиця 3

Аналіз собівартості реалізованих послуг у 2011 році

№ п/п	Статті витрат	Бюджетні витрати		Фактичні витрати		Відхилення	
		сума, тис.грн	пит.вага, %	сума, тис.грн	пит.вага, %	за сумою	за пит.вагою
	1	2	3	4	5	6	7
1	Собівартість реалізованих послуг - всього у т.ч.	302729,6	100,0	238907,9	100,0	-63821,7	-
1.1	Витрати на газ природний	0,0	-	0,0	-	-	-
1.2	Витрати на електроенергію	297540,0	98,28	235931,0	98,75	61609,0	0,47
1.3	Витрати на сировину і матеріали	696,9	0,23	357,8	0,15	-339,1	-0,08
1.4	Витрати на запчастини та матеріально-технічні ресурси для виробництва	819,9	0,27	15,9	0,01	-804,0	-0,26
1.5	Витрати на матеріально-технічні ресурси для ремонту	1071,5	0,35	316,0	0,13	-755,5	-0,22
1.6	Витрати на реагенти	79,8	0,02	27,4	0,01	-52,4	-0,01
1.7	Витрати на паливно-мастильні матеріали	2393	0,79	2205,8	0,92	-187,2	0,13
1.8	Витрати на канцтовари і витратні матеріали	128,5	0,04	54,0	0,03	-74,5	-0,01

У зв'язку з тим, що ці витрати за своїм рівнем впливу на кінцевий фінансовий результат є найбільш суттєвими, вони потребують більш оперативного та деталізованого аналізу з метою їх оцінки для встановлення сум і причин відхилень для своєчасного реагування на негативну динаміку.

Тому пропонуємо за вагомими (суттєвими) витратами формувати оперативні бюджети і звіти про їх виконання (щотижнево, щомісячно). Тобто бюджети за цими витратами слід формувати з щомісячною розбивкою, що полегшить їх аналіз і прийняття своєчасних ефективних управлінських рішень.

У 2011 році фактичні витрати були значно меншими за бюджетні – на 63821,7 тис.грн. в основному за рахунок суттєвого зменшення витрат на електроенергію – на 61609 тис.грн. Недотримання бюджетного рівня витрат пояснюється передусім значним зменшенням обсягів реалізації природного газу – на 71367,4 тис.грн. При цьому структура витрат змінилася несуттєво.

Як зазначають Є.А.Ананькіна, С.В.Данілочкін, Н.Г.Данілочкіна [8, с.146] **аналіз відхилень** – це основний інструмент оцінки діяльності центру затрат. Поточний контроль і аналіз дає змогу своєчасно перебудувати систему управління виробництвом так, щоб менеджер міг у будь-який момент впливати на процеси, які відбуваються.

Як слушно зазначає вчений С.Ф.Голов, з метою оперативного контролю керівникові центру відповідальності слід виявляти та вивчати значні відхилення від бюджету до їх включення до звіту, визначати причини відхилень і вносити необхідні корективи [9, с.340].

До числа основних факторів, які впливають на виникнення відхилень вченими віднесено: обсяг виробництва, ціни на ресурси, норми витрат на одиницю продукції.

Врахування визначених в роботі вимог щодо формування оперативних звітів про їх виконання бюджетів (щотижневих, щомісячних) дозволило розробити схему концептуальної моделі методики аналізу витрат у системі бюджетування газотранспортних підприємств, що полегшить як аналіз витрат, так і аналіз їх відхилень з метою прийняття оперативних, обґрунтованих управлінських рішень (рис.1).

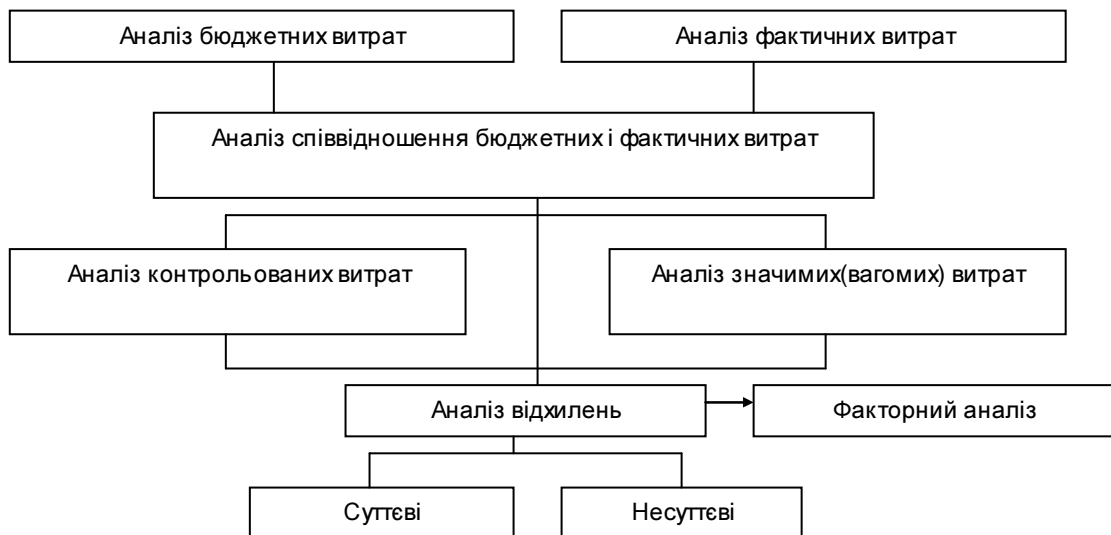


Рис. 1. Схема концептуальної моделі методики аналізу витрат у системі бюджетування газотранспортних підприємств

Представлена схема характеризує комплексну систему і алгоритм аналізу витрат газотранспортних підприємств

Висновки з даного дослідження. На основі проведеного дослідження запропоновано методичні засади аналізу витрат, які дозволять підвищити ефективність функціонування системи бюджетування і стануть дієвим чинником удосконалення управління витратами газотранспортних підприємств.

Досліджено проблему удосконалення методичних засад аналізу витрат у системі бюджетування на основі розробленої концептуальної моделі методики аналізу витрат, а також висвітлено взаємозв'язок функцій управління, бюджетування та аналізу витрат для розробки науково-обґрунтованої методики аналізу витрат у системі бюджетування.

Література

1. Джугла Н.В. Теоретичні аспекти формування системи управління витратами підприємства / Н.В. Джугла, В.В. Муравський // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали II міжнар. наук.-практ. конф., 29-30 листопада 2012 р. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 270 с.

2. Іванечко П. М. Класифікація відхилень затрат в управлінському обліку та аналізі [Текст] / П. М. Іванечко // Науковий вісник Ужгородського університету. Економіка. – 2010. – Вип. 29, Ч. 2 : Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці. – С. 129-134.
3. Кіндрацька Л.М. Бухгалтерський облік у банках України / Л.М. Кіндрацька. – Київ: КНЕУ, 2001, 636 с.
4. Шкарабан С. І. Стратегії організації економічного аналізу [текст] / С. Шкарабан, І. Лазаришина // Економічний аналіз. : збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – Тернопіль: Економічна думка, 2008. – Вип. № 2 (18). – С. 10–14.
5. Аналіз і контроль в системі управління капіталом підприємства : монографія / Є.В. Мних, А.Д. Бутко, О.Д. Большакова, Г.О. Кравченко, Г.І. Никонович / за ред. проф. Є.В. Мниха. – К. : Вид-во КНТЕУ, 2005. – 232 с.
6. Нападівська Л.В. Управлінський облік: підруч. для вузів / Л.В.Нападівська. – 2-ге вид., доопрац. та допов. – К. : Київ.нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.
7. Пилипів Н.І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах : монографія / Н.І. Пилипів. – Івано – Франківськ: ВДВ ЦІТ, 2007. – 364 с.
8. Контролінг как инструмент управления предприятием / Е.А.Ананькина, С.В.Данилочкин, Н.Г.Данилочкина и др./ Под ред. Н.Г.Данилочкиной. – М. : ЮНИТИ, 2002. – 279 с.
9. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С.Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури., 2007 – 522 с.