

УДК 681.518.54:338.512

**Т. І. Свідрик***Національний університет «Львівська політехніка»***ПОКАЗНИКИ В СИСТЕМІ ДІАГНОСТИКИ ВИТРАТ:  
ЯКІСНА ХАРАКТЕРИСТИКА І РЕЛЕВАНТНІСТЬ**

*Розглядаються підходи до створення системи діагностики витрат підприємства, визначено основні фактори впливу на її побудову з урахуванням ефективності діяльності. Сформульовано рекомендації щодо формування та впровадження цієї системи в бізнес-процеси підприємства.*

Незалежно від того, якої концепції оцінювання своєї ефективності підприємство дотримується (прибуткової чи вартісної), створення додаткової вартості залишається його основною метою. Утворення її визначається як приріст капіталу (різниця між вкладеним і сформованим капіталом). З огляду на це, акцент аналізу переміщується на витрати (управління використанням капіталу), що пов'язано з їх відносною контрольованістю підприємством. На противагу витратам вплив доходів на величину фінансового результату залежить здебільшого від кон'юктурних змін, що склалися на конкретному ринку товарів (послуг). За таких умов проблема діагностики витрат є більш дійовим інструментом підвищення ефективності діяльності підприємства.

На практиці суб'єкти господарювання для оцінки витрат переважно використовують узагальнені фінансові показники, аналітичні — інтерпретуються меншою мірою. Загальноприйнятою нині є думка, що проведення аналітичних процедур виключно на основі синтезованих показників навряд чи може забезпечити достовірність оцінки та інтерпретації витрат як складової ефективності підприємства, оскільки значна частина їх спрямовується на технологічні інновації. Витрати, здійснені на дослідження і розробки, з одного боку, понижують прибутковість (рівень рентабельності), з другого, — підвищують ринковість підприємства (конкурентоспроможність, величину капіталізації тощо).

Метою статті автора є визначення параметрів формування системи показників діагностики витрат підприємства в контексті економічної ефективності діяльності.

В економічній літературі ряд публікацій теоретичного і практичного змісту, пов'язаних з дослідженням поточної оцінки витрат підприємства як дійового інструменту управління ними, носять неоднозначний характер. Єдиної діагностичної концептуальної основи, необхідної для формування взаємопов'язаної і взаємоузгодженої системи показників діагностики витрат підприємства, не вироблено. До певної міри це закономірно, оскільки підприємства є різними як за матеріаломісткістю (структурування витрат залежно від технології виробничого процесу), так і за галузевими ознаками. Попри те, усе ж очевидно є потреба узгодження певних основоположних

характеристик методики поточної діагностики витрат. Передбачається, що така модель повинна системно враховувати структуру витрат у взаємозв'язку з показниками ефективності.

На необхідності системного оцінювання витрат наголошує переважна більшість дослідників. Зокрема, В. Панасюк відзначає, що «методологічну основу формування системи показників, які характеризують ефективність здійснення витрат на промисловому підприємстві, становлять принципи системного підходу, згідно з якими підприємство має власну мету і завдання, ... може досліджуватися як відносно замкнена система, що має вхідні і вихідні параметри, ієрархічну організаційну структуру, тісно взаємодіє з іншими виробничо-господарськими системами, суб'єктами ринкового економічного простору» [7, с. 43].

У публікації [5] О. Кузьмін та О. Мельник майже контекстно акцентують на перевагах застосування функціональних показників бізнес-процесів, пропорованих у концепції «збалансованої системи показників» та операційних показників у моделі оцінювання ефективності «панель управління» (цільові, функціональні). З позиції узгодження діагностики витрат із загальною ефективністю підприємства А. Долгоруков при формуванні показників, необхідних для проведення оцінки, пропонує за доцільне враховувати стратегічну орієнтацію підприємства, його цілі та перспективи розвитку [2].

Основною перешкодою побудови ефективної діагностичної системи витрат визнається якісна характеристика відправної інформаційної бази та релевантність використання показників. Саме це висуває на перший план Б. Жданов, який у праці [3] розглядає основні бар'єри при розробці показників оцінки, їх призначення та можливості. Тому *невирішеною частиною загальної проблеми* вважається механізм узгодження поточних витрат у контексті стратегій (підприємства загалом і окремих його бізнес-процесів).

Проведення діагностики витрат підприємства здійснюється за допомогою тих чи інших груп показників. Їх вибір залежить від змісту інформації, яка може бути використана для підтримки управлінських рішень. Більшість методик оцінки витрат підприємства базується на основі статичних показників без урахування тенденцій зміни системи виробничих показників (динаміка та кон'юктура змін ринкового середовища). Оцінюючи вплив витрат на діяльність підприємства, використовують як абсолютні, так і відносні показники, проте перевага надається останнім. На думку багатьох дослідників у цій галузі, відносні показники забезпечують більш порівняльну інформацію, яка відображає структуру середньогалузевих витрат. Недолік використання їх полягає в тому, що вони є похідними від базових, а тому й позбавлені певної самостійності при інтерпретації інформації.

Незважаючи на достатньо аргументовані теоретичні основи з досліджуваної проблематики, при проведенні діагностики витрат підприємства використовують значну кількість показників, при цьому найбільша проблема полягає у виборі основних. З цього приводу Б. Жданов зазначає, що «в ідеалі ефективні

показники повинні відповідати таким критеріям: мінімальна кількість показників оцінки, корисність для прогнозування, всесторонній характер в рамках компанії, стабільність, застосування для мотивації та нагороди» [3, с. 26].

Зважаючи на те, що кінцевий результат діяльності підприємства (прибуток, збиток) формується в процесі виникнення, узагальнення та розподілу витрат, увага керівництва підприємства зосереджена на формуванні системи діагностування витрат. На основі інформації, отриманої при проведенні діагностики витрат, «вирішується багато задач, пов'язаних з управлінням ефективністю виробництва, де витрати є важливим елементом і складовою частиною процесів забезпечення ефективності роботи підприємства» [7, с. 35].

При виборі (формуванні) системи показників для проведення діагностики витрат підприємства доцільно дотримуватися певних правил, узагальнено які можна сформулювати таким чином:

- сформулювати базу показників діагностики витрат за напрямками діяльності підприємства;

  - відслідкувати пряме чи опосередковане дублювання показників;

  - серед групи показників визначити ключові, які є основними при проведенні діагностики витрат;

  - поєднувати оцінку витрат підприємства як за зведеними, так і за аналітичними показниками, які все більше потребують вивчення і дослідження;

  - показники доцільно згрупувати не тільки за відповідними ознаками на основі визначених критеріїв витрат (здійснити вибірку показників), а й за ознаками балансових (майбутніх) і калькуляційних (минулих і поточних).

З цього приводу А. Долгоруков зазначив, що «весь спектр показників можна розбити на чотири «поля» за допомогою двох векторів: вектора часу (минуле — майбутнє); вектора природи змінних величин (явні — латентні)» [2, с. 198]. Цим автор визначив як можливість проведення оцінки минулих витрат, так і здатність здійснити деякі прогнози, що стосуються операційних витрат і витрат майбутніх періодів.

У тематичній літературі для контролю витрат вітчизняним підприємствам пропонується використовувати зарубіжний досвід (наприклад, проводити їх діагностику при управлінні бізнес-процесами, рекомендовану системою збалансованих показників (balancer scorecard-BSC) або дворівневим аналізом структури витрат, наведеним у французькій панелі управління (tableau de bord-TDB), та іншими спорідненими з ними системами оцінювання ефективності. Проте незначна кількість фінансових аналітиків звертає увагу на те, що можливості цих закордонних методик в основному спрямовані на оцінку спекулятивних трансакцій (придбання, злиття, поглинання). Тому утруднення їх використання полягає в наступному:

- відсутність компарабельності інформації, відображеної у звітності за конкретними статтями;

- оцінювання витрат підприємства без урахування галузевих особливостей підприємств;

удосконалення використовуваних методик діагностування витрат підприємства.

Неврахування тенденцій бізнес-процесів при розробленні показників діагностики витрат підприємства призводить до того, що його керівництво замість того, щоб визначити проблемні сторони діяльності, нерациональність виробничого процесу, виробити дійові механізми впливу, отримує набір «непрацюючих» показників з точки зору їх впливу на ефективність. Використання таких показників активно наві'язується сучасними економічними публікаціями.

При оцінці діяльності підприємства або окремих її елементів завжди існує ризик одержання невірогідної інформації на основі проведеного аналізу, передусім через розрахунок значного числа зайвих показників або через виключення з вибірки показників, які потрібно було б визначати.

Проблема діагностики витрат підприємства на основі показників полягає ще й у тому, що частина з них показує минулу діяльність (витрати, відображені у звіті про фінансові результати), інші спрямовані на майбутнє чи характеризують поточний стан (балансові показники витрат — затрати майбутніх періодів, довгострокові фінансові інвестиції, незавершене виробництво, затрати на створення майбутніх резервів та інші), тобто інформація, потрібна для розрахунку певного показника, складається з історичних даних (витрати за елементами) та прогнозів на майбутнє (ігнорування часового виміру). Крім того, ця проблема зводиться до того, що показники ефективності витрат, визначені відношенням прибутку підприємства (балансового, чистого по окремих видах продукції) до відповідних видів витрат не відбивають реальний стан процесів забезпечення ефективності господарювання [7, с. 43].

З урахуванням лише узагальнених показників оцінка буде наближеною, оскільки при цьому не беруться до уваги можливості (оцінка на основі операційних показників і показників витрат майбутніх періодів) підприємства. Проте не слід забувати про значення узагальнених фінансових показників, адже вони враховують грошові потоки (надходження, відтік грошових ресурсів) підприємства.

Зважаючи на вищевикладене, при оцінці доречно було б використовувати як узагальнені, так і аналітичні показники. Для цього потрібно розробити методику, яка б враховувала не лише минулу діяльність підприємства, а й допомогала здійснювати прогнози. Таку методику доцільно було б мати для кожної галузі (враховуючи її особливості), для кожного підприємства (зважаючи на внутрішні особливості (корпоративну структуру, стратегію, рівень технології, забезпеченості відповідними видами ресурсів тощо).

З цього приводу О. Кузьмін та О. Мельник у своїй публікації [5] зазначають, що для підприємств різних галузей економіки доречно використовувати неоднорідний набір показників при проведенні діагностики витрат, оскільки застосування узагальнених фінансових показників недоцільне, адже «фінансові показники, як правило, не відображають інформації про проблемні чи позитивні фактори формування на підприємстві рівнів рентабельності, ліквідності, ділової активності тощо».

Для побудови реальної картини діяльності підприємства при проведенні діагностики витрат система показників повинна враховувати тримірний часовий простір (минуле, теперішнє і майбутнє). Оскільки на значення показників витрат, які відображають минулу діяльність підприємства, вплив з боку керівництва відсутній, то при розробленні показників діагностики витрат перевагу слід надавати тим, що показують майбутні та операційні витрати (балансові показники).

При розрахунку узагальнених показників застосовують інформацію, зафіксовану у фінансовій звітності, а не аналітичну, яка дала б детальну характеристику. Тому постає проблема оцінювання витрат підприємства за наступними показниками. У процесі проведення діагностики витрат (за показниками) доцільно використовувати аналітичну інформацію про діяльність підприємства, доступ до якої, як правило, є в обмеженого кола осіб і котра не підлягає розповсюдженню. Ураховуючи те, що за традиційних підходів оцінка витрат підприємства зазвичай ґрунтується на даних звіту про фінансові результати, то очевидним є той факт, що вона не може розкрити закономірностей розвитку виробництва, оскільки не спирається на об'єктивні матеріали. За таких умов основними носіями інформації, необхідної для діагностування витрат підприємства, виступають: «кошториси витрат на виробництво продукції; норми і нормативи споживання ресурсів; дані оперативного, бухгалтерського та управлінського обліку; калькуляції собівартості всієї продукції й окремо за видами; матеріали ревізій та обстежень; результати аналізу витрат за попередні періоди» [8, с. 80].

Метою розробки реально діючої (ефективної) системи показників діагностування витрат є отримання максимально об'єктивного результату (позитивного, негативного), вироблення механізмів і методів, що дозволяють враховувати вплив різних факторів, правил розподілу прибутку, критеріїв успішної діяльності.

Розрахунок показників проводиться, як правило, з використанням цифрової інформації, одержаної шляхом математичних розрахунків, тобто зводиться до суто технічної операції, проте інтерпретація інформації, відображеної за їх допомогою, є трудомістким процесом і потребує значних затрат часу для аналізу великих інформаційних масивів.

Аналіз інформації здійснюється на основі заздалегідь встановлених нормативних значень для певних показників оцінки витрат підприємства (особливо узагальнених фінансових), що описані в економічній літературі, є різними й неаргументованими відповідними висновками (документально чи розрахунково підтверджених). На нашу думку, при оцінці того чи іншого показника підприємства, враховуючи галузеві особливості та технологічну специфіку своєї діяльності, самостійно можуть визначати діапазон допустимих значень, який із-за тих чи інших обставин може змінюватися. Застосування одних і тих самих оптимальних значень показників для підприємств різних

видів є необґрунтованим. Так, наприклад, для машинобудівних підприємств рентабельність діяльності в межах 20–30% вважається прийнятною, тоді як для підприємств, які надають послуги стільникового зв'язку, такий рівень є недоцільним.

При розробленні показників діагностики витрат підприємства необхідно враховувати його місію, цілі, цінності, очікувані результати. З цього приводу Е. Новицький зазначає, що такі нефінансові показники, як стратегія і цілі, повинні описуватися кількісними даними. «Тоді, визначаючи (вимірюючи) значення цих показників, керівництво суб'єкта економіки зможе зрозуміти, чи дійсно воно реалізує прийнятну стратегію і наскільки добре ця стратегія реалізується» [6, с. 91]. Неправильна інтерпретація значення того чи іншого показника, надмірна акцентуація уваги на факторах його зміни може призвести до викривленого трактування отриманої інформації. Необхідно створити таку систему показників для діагностики витрат, яка б дозволила розкрити та кількісно виміряти об'єкт оцінки (витрати підприємства відповідно до обраної стратегії). Аналізуючи ті чи інші показники, слушно прослідкувати їх взаємозалежність, взаємообумовленість, практичність та оперативність використання.

Через обмежену інформативність окремих показників виникає потреба у використанні систем показників, які дозволяють не тільки кількісно охарактеризувати й оцінити ситуацію, але й розкрити причини її виникнення, провести структурно-логічний аналіз чинників впливу [3, с. 84]. Перш за все при розробленні системи діагностування витрат слід визначити, які параметри є основними в стратегічному напрямку розвитку підприємства. Це можуть бути різні показники, які потрібно або максимізувати (обсяг реалізації продукції, прибуток), або мінімізувати (якщо інтерес підприємства сконцентрований на витратах, передусім виробничих). «Після того, як показники визначені, методики розрахунків розроблені і забезпечені даними, інформаційні облікові системи впроваджені, тоді систему вимірювання ефективності необхідно вбудувати в бізнес-процеси. Без цього вона залишиться даремною іграшкою — можливо, красивою, але чужорідною для компанії і нежиттєздатною» [1].

Створення системи діагностування витрат за допомогою показників повинно проводитися відповідно до розробленого плану. План проекту впровадження нової системи може включати такі етапи, як:

- створення передумов для впровадження системи (рівень підприємства);
- визначення принципової архітектури (рівень підприємства);
- досягнення узгодженості щодо стратегічних цілей (пілотний рівень);
- встановлення одиниць вимірювання і цільових показників (пілотний рівень);
- визначення програм дій (пілотний рівень);
- накреслення плану введення проекту в дію і згорання робіт [6, с. 106].

Підсумовуючи вищевикладене, можна стверджувати, що все більше уваги науковці зосереджують на використанні аналітичних показників при діагностиці витрат підприємства, проте не слід забувати про роль узагальнених. Отже, при розробленні системи показників для проведення діагностики витрат підприємства важливим є не лише процес відбору конкретних показників, але й їх «вбудування» в процес діяльності (у бізнес-процеси підприємства).

Крім того, формуючи вибірку показників діагностики витрат, потрібно враховувати їх чутливість, тобто здатність реагувати на зміну того чи іншого фактора. Рівень чутливості показників є різним, зміна одного показника може бути спричинена неістотним коливанням факторів, тоді як зміна іншого викликана лише значними змінами у внутрішньому та зовнішньому середовищі діяльності підприємства.

1. Белов М. Технология эффективности. — Режим доступа до ресурсу <http://www.consulting.ibs.ru/content/consulting/116/1166-article.asp>. 2. Долгоруков А. М. Стратегическое искусство: целеполагание в бизнесе, разработка стратегий, воплощение замысла в жизнь / Долгоруков А. М. — М.: ООО «1С-Паблишинг», 2004. — 367 с: ил. 3. Жданов Б. Эффективные показатели — эффективный бизнес / Б. Жданов // Корпоративные системы. — 2006. — № 5. — С. 25–31. 4. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А. М. Карминский, Н. И. Оленев, А. Г. Примак, С. Г. Фалько: 2-е изд. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 256 с. 5. Кузьмін О. С. Індикатори в системі управління підприємством / О. С. Кузьмін, О. Г. Мельник // Податкове планування. — 2007. — №3. — С. 43–48. 6. Новицкий Е. Г. Проблемы стратегического управления диверсифицированными корпорациями / Е. Г. Новицкий. — М.: БУКВИЦА, 2001. — 163 с. 7. Панасюк В. Управління витратами виробництва: моногр. / Панасюк В. — Тернопіль: Економічна думка, 1999. — 118 с. 8. Турило А. М. Управління витратами підприємства: навч. посіб. / Турило А. М, Кравчук Ю. Б., Турило А. А. — К: Центр навчальної літератури, 2006. — 120 с.

## **ПОКАЗАТЕЛИ В СИСТЕМЕ ДИАГНОСТИКИ РАСХОДОВ: КАЧЕСТВЕННАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА И РЕЛЕВАНТНОСТЬ**

*Рассматриваются подходы к созданию системы диагностики затрат предприятия, определены основные факторы влияния на её построение с учётом эффективности деятельности. Сформулированы рекомендации по формированию и внедрению этой системы в бизнес-процессы предприятия.*

## **INDEXES IN SYSTEM OF DIAGNOSTICS OF CHARGES: HIGH-QUALITY DESCRIPTION AND RELEVANTNIST**

*In the article approaches are considered to forming of the system diagnostics of charges of enterprise, basic factors which pour in on construction of the system diagnostics of charges are certain, taking into account efficiency of activity of enterprise. Recommendations are formulated in relation to forming and introduction in the business-processes of enterprise of the system of diagnostics of charges.*

*Стаття надійшла 29.08.08*