

Кондрашова Т.М., Засядько О.Л.

УДК 631.162:657

ЗАСТОСУВАННЯ ФУНКЦІОНАЛЬНО-ВАРТІСНОГО АНАЛІЗУ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ

Постановка проблеми. У сучасних ринкових умовах, коли суб'єкти господарювання функціонують в умовах вільного вибору сфери діяльності, обсягів виробництва, зростає їхня зацікавленість в отриманні якомога більшого прибутку. Досягти оптимальної величини прибутку можна двома шляхами – максимізацією прибутку або мінімізацією витрат. З метою управління своїми витратами підприємства ведуть управлінський облік. Одним з нових методів, що дозволяє справедливо оцінювати витрати підприємства є функціонально-вартісний аналіз.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Функціонально-вартісний аналіз є предметом дослідження багатьох вчених. Так, М.Баканов, М.Мельник, А.Шеремет [1] займалися теоретичними проблемами застосування ФВА у розробці нових продуктів з точки зору інженерів-конструкторів. Г. Плешу, С. Шаповал [2], Т. Хремлі, О. Гурнак [3], Р.Фроленко [4], О.М. Костенко [5] розглядали можливість використання функціонально-вартісного аналізу у різноманітних сферах господарської діяльності. В.В. Ровенська [6] досліджувала етапи розвитку функціонально-вартісного аналізу. І. Григораш [7] наводить необхідність застосування ФВА у контролінгу та головні його особливості порівняно з традиційними системами калькулювання. М. Скрипник відокремлює поняття ФВА від АВС-калькулювання, які є схожими через те, що АВС-метод був розроблений із використанням досвіду вартісного аналізу [8].

Проте і на сьогодні проблеми застосування функціонально-вартісного аналізу в управлінському обліку є актуальними. Тому, *метою статті* є визначення сутності ФВА, розгляд переваг і недоліків та оцінка доцільності застосування такого методу калькулювання в управлінському обліку.

Виклад основного матеріалу. Зазвичай ФВА застосовується для оцінки матеріально-технічних об'єктів. Його висока ефективність у цій сфері доведена вітчизняною та зарубіжною практикою. Історія ФВА почалась у 40-ві роки ХХ століття, коли практично одночасно американський інженер Л. Майлз з компанії General Electric, Inc (1947 р.) та радянський інженер Ю.М. Соболев з Пермського телефонного заводу (1948 р.) запропонували нові методи зниження собівартості продукції [2].

Ефект був приголомшливим. Перша розробка Ю.М.Соболева (вузол підсилення мікротелефону) дозволила скоротити кількість деталей на 70%, витрати матеріалів – на 42%, трудомісткість на 69%, а загальну собівартість – в 1,7 разів. З того часу і починається історія теоретичної розробки і практичного використання ФВА [9, С. 190].

Л. Майлз, приймаючи за головну думку діючий виріб як даність, не враховуючи його конкретні функції, аналізуючи його недоліки, шукав принципово нові конструктивні рішення, які забезпечують більш високу конкурентоспроможність та прибутковість.

Ю. М. Соболев, ретельно вивчивши функціональне призначення виробу в цілому, конструктивне поєднання його вузлів, їхні експлуатаційні властивості, зручність використання, широко використовуючи досвід підприємств, що випускають однотипні вироби, приходив не тільки до більш досконалої, але і принципово нової конструкції виробу [1].

З того часу в США та Радянському Союзі безперервно проводилися дослідження ФВА та його застосування на промислових підприємствах, спочатку для відпрацювання виробів на технологічність, потім і для оптимізації технологічних процесів. В Радянському Союзі застосування методів ФВА навіть стало стандартом для деяких галузей промисловості. У 1980-тих роках в Радянському Союзі почалися дослідження застосування методів ФВА в інших сферах діяльності – для удосконалення систем управління підприємством. Ці експерименти дали поштовх для застосування ФВА в сучасному бізнесі та менеджменті.

Сьогодні майже всі нові види продукції, що надходять на ринок, на стадії передвиробничої підготовки проходять через ФВА, причиною чого є виключна ефективність цього методу. Кожний долар, витрачений на проведення ФВА, дає економію від 7 до 20 доларів в залежності від галузі виробництва і об'єкта дослідження [9, С. 190].

Перш ніж розглядати можливість використання ФВА українськими підприємствами в управлінському обліку необхідно надати його визначення.

ФВА – це метод системного дослідження об'єктів (виробів, процесів, структур і т.д.), направлений на оптимізацію співвідношення між корисним ефектом і сукупними витратами ресурсів за життєвий цикл об'єкта, який використовується за призначенням [10, С. 444].

В загальному вигляді суть ФВА полягає в тому, що кожний елемент витрат, кожну операцію технологічного процесу аналізують з погляду виконуваних ними функцій, і оцінки того, наскільки вони необхідні при виробництві того чи іншого виду продукції. Наявність такої оцінки дає змогу уникнути витрат, які прямо не пов'язані з виробництвом продукції, не дають належної віддачі або є гостродефіцитними і їх можна замінити без шкоди виробництву.

ФВА і розроблявся спочатку як метод пошуку резервів зниження витрат виробництва. Застосування ФВА дозволяє комплексно розглянути поєднання всіх елементів виробничого процесу, підпорядкувати збільшення обсягу продукції раціональному використанню ресурсів, оптимізації технології, цілеспрямованому управлінню виробництвом [9, С. 181].

ФВА базується на наступному твердженні: кожний продукт, об'єкт виробництва і існує для задоволення певних потреб – виконання своїх функцій, а для створення цих функцій в продукті або товарі потрібно витратити певну кількість живої чи уречевленої праці [9, С. 182].

За допомогою ФВА можна досягти таких результатів:

- визначення і проведення загального аналізу собівартості бізнес-процесів на підприємстві;
- визначення і аналіз основних, додаткових і непотрібних функціональних витрат;
- виключення непотрібних функцій та скорочення часу, необхідного для виконання функцій;
- порівняльний аналіз альтернативних варіантів зниження витрат у виробництві, збуті і управлінні за рахунок впорядкування структурних підрозділів підприємства;
- організація сумісного виконання функцій;
- перерозподіл ресурсів, що звільнилися в результаті удосконалень;
- аналіз інтегрованого поліпшення результатів діяльності підприємства.

ФВА – комплексний метод, для використання якого необхідно дотримуватися певної послідовності дій, тому можна виділити наступні етапи його проведення (табл. 1).

Таблиця 1. Етапи проведення ФВА

| Етап | Підетап | Зміст етапу |
|----------------------|------------------------------|---|
| Передпроектний | Підготовчий | Популяризація методу ФВА, комплексний аналіз підприємства, обрання об'єкта ФВА, створення команди та плану проведення ФВА |
| | Інформаційний | Збір та аналіз інформації про об'єкт дослідження |
| | Аналітичний | Формулювання та класифікація функцій, декомпозиція функцій та наглядне зображення процесу, вартісна та часова оцінка функцій, оцінка якості виконання функцій, експертна оцінка значущості функцій, зіставлення діаграми значущості та витрат функцій |
| Проектний | Творчий | Розробка варіантів удосконалення об'єкта |
| | Дослідницький | Експериментальна перевірка висунутих пропозицій |
| | Рекомендаційний | Обрання остаточного варіанту змін, розрахунок витрат на впровадження і економічної та соціальної ефективності |
| Впровадження проекту | Впровадження результатів ФВА | Підготовка працівників до впровадження змін, розробка календарного плану впровадження |

ФВА дозволяє розглянути систему управління або бізнес-процес з двох боків. Один бік – склад і якість виконання функцій, другий – витрати на реалізацію функцій. При цьому обидві сторони розглядаються як одне ціле, тому що існує пряма залежність між розміром витрат на реалізацію функцій та якістю цих функцій. Тому завдання ФВА можна сформулювати як досягнення єдності функціональної та вартісної сторін систем чи процесів шляхом вирішення суперечності між якістю функцій та витратами на їхню реалізацію.

Необхідно зазначити, що в діяльності кожного підприємства завжди існує непропорційний розподіл функцій. Але при застосуванні ФВА проведення вартісного моделювання бізнес-процесів дозволяє визначити їх структуру з найбільш оптимальною вартістю. Важливим критерієм, що характеризує бізнес-процес, є час його виконання. Тому ФВА із застосуванням часових витрат суттєво розширює можливості для правильної оцінки бізнес-процесу та пошуку шляхів його оптимізації. При проведенні ФВА використовують як вартісні, так і часові витрати, які в деяких випадках можуть бути взаємопов'язаними [2].

Також необхідно зауважити, що методика проведення ФВА для систем управління та бізнес-процесів майже співпадає із методикою ФВА, який застосовується для зниження собівартості продукції та технологічних процесів [3].

З метою проведення ФВА усі види робіт, які виконуються під час основної діяльності підприємства, групуються за такими принципами, як:

1) цільова спрямованість, тобто вказівка напряму впливу відповідної управлінської дії на показники ефективності діяльності підприємства:

- збільшення обсягу продажу та виробництва продукції;
- зниження змінних затрат виробництва за конкретними видами продукції (робіт, послуг);
- зниження постійних затрат виробництва;
- зростання прибутку та поліпшення фінансових результатів;

2) часовий діапазон впливу на показники ефективності діяльності підприємства:

- перспективний вплив, пов'язаний зі змінами у структурі виробництва, матеріально-технічній базі, господарських зв'язках підприємства та інші;
- поточний вплив, який регулює використання власних виробничих ресурсів;
- оперативний вплив, з коректуванням діяльності підприємства;

3) напрям діяльності підприємства:

- основна виробнича;
- фінансова;
- інвестиційна;

4) результативність впливу на ефективність діяльності підприємства:

- високоефективні;
- некорисні;
- шкідливі.

Такий підхід до аналізу дозволяє, по-перше, тісно зв'язати аналіз стану та організації системи управління з результатами діяльності підприємства, по-друге, оптимізувати роботу основних підрозділів системи управління організацією, тобто дозволить зосередити увагу менеджерів на найбільш результативних діях та усунути марні та шкідливі роботи [1].

Стає зрозумілим, що в основі цієї методики лежить оцінка собівартості шляхом обчислення витрат на окремі операції, які є складовими технологічного процесу виробництва продуктів і послуг. Частинами такого технологічного ланцюжка є саме функції, які виконують співробітники підприємства. Згідно концепції ФВА, кожна функція в процесі виробництва споживає певну номенклатуру і кількість ресурсів. Таким чином, при чіткому визначенні переліку функцій, які потрібно виконати для надання тієї чи іншої послуги, підприємство зможе розрахувати і обсяги ресурсів, необхідних для цього. В даному випадку під ресурсами варто розуміти всі прямі (операційні) і непрямі (оренда, загальногосподарські витрати тощо) витрати.

Існують три основні способи обчислення собівартості окремих функцій (рис. 1).

Сукупність величин вартості кожної з функцій, які є складовими технологічного процесу виробництва, і складе повну собівартість останнього. На основі її розрахунку підприємство має можливість приймати ефективні управлінські рішення щодо розробки майбутньої продуктової політики. Керівництво отримує найбільш об'єктивну інформацію стосовно реальної собівартості продукту (роботи, послуги), що надає можливість визначити її подальшу долю: або скорочувати обсяги її виробництва, або навпаки, розвивати перспективний напрям діяльності [11].

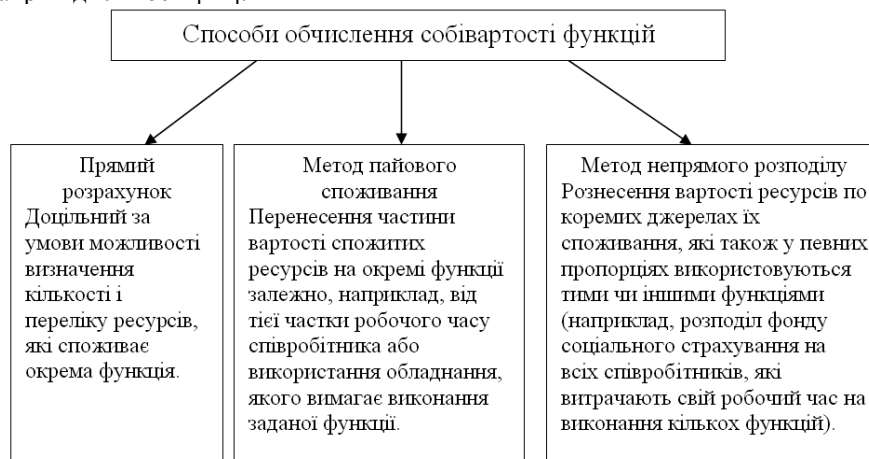


Рис. 1. Способи обчислення собівартості функцій

Як будь-який інший метод калькулювання, ФВА має свої переваги та недоліки. Перед прийняттям рішенням про застосування саме ФВА в управлінському обліку на своєму підприємстві, керівник має їх розглянути та ретельно зважити (табл. 2) [7].

Таблиця 2. Переваги та недоліки ФВА

| Переваги | Недоліки |
|---|---|
| 1. Не лише констатування рівня прибутку, але й визначення за саме за рахунок чого він отриманий. | 1. Складність переходу від традиційної системи. |
| 2. Ідентифікація неприбуткової (збиткової) продукції. | 2. Великі витрати на програмне забезпечення. |
| 3. Більш ефективне використання ресурсів, за рахунок їхнього перерозподілу на користь більш прибуткових видів продукції. | 3. Тривалий та витратний процес збору вихідної інформації для проведення аналізу. |
| 4. Пропорційний розподіл витрат на продукцію, послуги та бізнес-процеси, об'єктивно визначивши частку кожного виду продукції в загальному обсязі прибутку підприємства. | 4. Отримання в результаті надто деталізованої інформації, що може суттєво ускладнити процес управління. |
| 5. Визначення та скорочення надлишкових витрат. | |
| 6. Отримання достовірної інформації про рівень рентабельності окремих видів продукції. | |
| 7. Більш обґрунтоване встановлення цін на товари та послуги. | |

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, у сучасних умовах функціонально-вартісний аналіз активно використовується, як метод калькулювання продукції, робіт, послуг. Його застосування в управлінському обліку дає можливість отримати інформацію щодо собівартості виробництва в цілому, а також не тільки за окремим видом продукції, але і окремою функцією, з певного набору яких складається виробничий процес та вплив кожного виду продукції на прибуток. Наявність такої інформації дозволяє ідентифікувати зайві виробничі операції, зробити перерозподіл ресурсів на користь більш прибуткових операцій. Тобто мінімізація та більша конкретизація витрат досягається за рахунок поопераційного аналізу виробничого процесу, калькулювання кожної операції та усунення непродуктивних операцій із загального технологічного процесу. Проте не дивлячись на такі переваги, застосування ФВА в управлінському обліку має свої складнощі. Це пов'язано з великими витратами на його організацію,

складністю переходу з традиційних методів калькулювання до ФВА, певною недоступністю програмного забезпечення для автоматизації розрахункових операцій. Але в довгостроковому періоді ці недоліки компенсуються отриманням деталізованої інформації про вартість функціонування підприємства, що допомагає приймати важливі управлінські рішення щодо планування обсягів виробництва та напрямів діяльності.

Джерела та література:

1. Баканов М. И. Теория экономического анализа : учебник для студентов экономических специальностей / М. И. Баканов, М. В. Мельник, А. Д. Шеремет. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 526 с.
2. Плешу Г. Управлінські інновації як головний чинник реструктуризації підприємств - суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності / Г. Плешу, С. С. Шаповал, Г. С. Фоменко // Труды Одесского политехнического университета. – 2009. – Вып. 1 (31). – С. 193-198.
3. Хремлі Т. К. Використання функціонально-вартісного аналізу в управлінні банківською діяльністю / Т. К. Хремлі, О. В. Гурнак, Т. О. Цибенко // Наукові праці Донецького Державного технічного університету. – 2001. – Вип. 37. – С. 169-176.
4. Фроленко Р. Особливості управління витратами наукомістких підприємств / Р. Фроленко // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1 (26). – С. 35-41.
5. Костенко О. М. Функціонально-вартісний аналіз в управлінні фінансовою результативністю сільськогосподарських підприємств : [Електронний ресурс] / О. М. Костенко // Вісник ХНАУ ім. В.В. Докучаєва. – 2009. – № 12 (2). – Режим доступу : www.nbu.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vkhnau/Tn/2009_12/.../12_26.pdf
6. Ровенська В. В. Генезис функціонально-вартісного аналізу / В. В. Ровенська // Вісник Донбаської державної машинобудівної академії. – 2008. – № 3Е (14). – С. 297-302.
7. Григораш І. О. Метод функціонально-вартісного аналізу в концепції контролінгу : [Електронний ресурс] / І. О. Григораш. – Режим доступу : <http://www.kneu.kiev.ua/data/upload/publication/main/ua/717/grogorash.doc>
8. Скрипник М. І. АВС-калькулювання : [Електронний ресурс] / М. І. Скрипник. – Режим доступу : <http://zsas.zhitomir.org/uk/content/>
9. Савицкая Г. В. Теория анализа хозяйственной деятельности : учеб. пособие / Г. В. Савицкая. – М. : Инфра-М, 2006. – 281 с.
10. Фатхутдинов Р. А. Стратегический менеджмент : учеб. / Р. А. Фатхутдинов. – 7-е изд., испр. и доп. – М. : Дело, 2005. – 448 с.
11. Ковтун С. Управління затратами / С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук. – Х. : Фактор, 2008. – 272 с.

Кривуля П.В., Дорошко М.В., Гостєва І.С.

УДК 338.14:330.47

ПРО ВІДНОШЕННЯ ПОНЯТЬ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ТА ЕКОНОМІЧНОЇ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ: АСПЕКТИ ОЦІНКИ ЯКОСТІ ОПЕРАЦІЙНИХ СИСТЕМ

Вступ до проблеми. Обов'язковим елементом управління економічною безпекою підприємства є вибір критерію. Під критерієм управління економічною безпекою підприємства розуміються або показники, які вимірюють досягнення цільового стану підприємства, або ознака чи сукупність ознак, на підставі яких може бути зроблено висновок про те, чи перебуває підприємство у стані економічної безпеки, чи ні. Такі критерії мають не просто констатувати наявність задовільного стану економічної безпеки підприємства, а й оцінювати її рівень. При цьому кількісну оцінку рівня економічної безпеки бажано було б отримати за допомогою тих показників, які використовують в плануванні, обліку й аналізі діяльності підприємства, що має бути передумовою практичного використання цієї оцінки.

Огляд та аналіз стану вирішення проблеми. Оскільки існує декілька підходів до визначення категорії „економічна безпека підприємства”, то й існує декілька підходів до вимірювання економічної безпеки підприємства. Так, А. П. Судоплатов та С. В. Лекарев під безпекою підприємства розуміють «такий стан його правових, економічних та виробничих відносин, а також матеріальних, інтелектуальних та інформаційних ресурсів, що виражає здатність підприємства до стабільного функціонування»[2], тобто родовою категорією є „стан підприємства”. Такий погляд є притаманним й іншим авторам. Наприклад, за думкою Є. О. Олейнікова економічна безпека підприємства – це «стан підприємства, що забезпечує стабільність його функціонування, фінансову рівновагу та регулярне отримання прибутку, можливість виконання поставлених цілей та завдань, здатність до подальшого розвитку та удосконалення» [8, с. 138]. Але ж, наприклад, В. Л. Тамбовцев вважає, що під економічною безпекою будь-якої системи слід розуміти «сукупність властивостей стану її виробничої підсистеми, що забезпечує можливість досягнення цілей системи» [9, с. 3], – родовою категорією стає „властивість стану”, не об'єкт, а суб'єктивно відокремлена його характеристика.