

ОСОБЛИВОСТІ ПЛАНУВАННЯ ТА ОБЛІКУ ЗАТРАТ ФУНКЦІОНАЛЬНО-ВАРТІСНОГО АНАЛІЗУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЛЕГКОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Ножова Г.М.
Кондратюк М.Ф.

В статті досліджуються економічний механізм управління функціонально-вартісним аналізом (ФВА), основними складовими якого є планування, облік та контроль, як більш досконалого методу зниження затрат на розробку та впровадження нових видів продукції, показані взаємозв'язки в системі економічного управління ФВА та обґрунтовується необхідність планування робіт і затрат на роботи по ФВА, їх фінансування і особливості відображення затрат ФВА в бухгалтерському обліку

Кількість бібліографічних посилань – 5, мова – українська.

Ключові слова: функціонально-вартісний аналіз, затрати, планування, фінансування, облік, мотивація, управління, ефективність.

ВСТУП

Головне призначення системи управління функціонально-вартісним аналізом (ФВА) полягає у прискоренні ведення дослідницької роботи, спрямованої на розробку прогресивних технічних рішень, що призводять до зниження собівартості і покращення якості продукції. Це, в свою чергу, призводить до більш швидкого засвоєння і впровадження у виробництво нових видів продукції, прогресивних сучасних технологій, які б відповідали вимогам сучасності.

ФВА відноситься до перспективних методів економічного аналізу в силу того, що в ньому з успіхом використовуються передові прийоми та елементи інженерно-логічного та економічного аналізу. У відмінність від традиційних методів економічного аналізу ФВА аналіз має принципові особливості: припускає систематичний і комплексний підхід до розв'язання проблеми, передбачає застосування функціонального підходу, при якому досягається найбільш економне здійснення функцій об'єкту, що досліджується, використовує колективні творчі методи і новітні прийоми пошуку ідей, забезпечує єдність конструкторсько-технологічних і економічних завдань.

Розвиток ФВА здійснюється в напрямку удосконалення методології та розширення областей його застосування.

Значення ФВА в системі методів підвищення якості виробів і ефективності виробництва розглядалась в працях Карпуніна М.Г., Майданчика Б.І., Петрової В.І., Берднікова Д.П., Чумаченко М.Г та ін.. Найбільша увага ними приділена питанням організації, методології і принципам проведення ФВА в системі «створення-освоєння-виробництво» нової техніки в галузі машинобудування. В той час сучасний рівень господарювання вимагає розповсюдження ФВА і в інших видах економічної діяльності.

Організаційні і методологічні питання управлінням ФВА, зокрема, планування, класифікації і обліку затрат на проведення робіт з ФВА, особливо в галузі легкої промисловості, досліджено недостатньо. Певний внесок в розробку основ класифікації витрат внесли вчені – економісти. та ін. Не має єдиної думки і про склад та групування затрат на проведення ФВА, змісту і постатейної номенклатури, зв'язку із діючою системою планування, обліку і фінансування.

Між тим велике значення для подальшого управління ФВА має обґрунтоване планування робіт і затрат ФВА, їх фінансування, а також налагоджена система обліку затрат на здійснення цих робіт і визначення фактичної ефективності результатів ФВА.

Метою даного дослідження є поглиблене вивчення організаційних і методологічних питань планування та обліку затрат на проведення робіт з ФВА та підвищення ефективності управління ним з метою більш широкого використання цього методу при розробці стратегії розвитку різними видами економічної діяльності на підприємствах легкої промисловості.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Функціонально-вартісний аналіз відносять до найбільш ефективних видів аналізу діяльності щодо виявлення резервів економії витрат матеріальних, трудових і грошових ресурсів на виробництво продукції. Він проводиться з метою виявлення резервів зниження витрат за рахунок ефективніших варіантів виробництва, ліпшого співвідношення між споживчою вартістю виробу та витратами на його виготовлення, базуючись на пошуку способів зниження матеріало-, енерго- і трудомісткості продукції. [5, с.47]. З оглядом на це, проблемним є питання економічного механізму управління ФВА. Він припускає планування робіт і затрат ФВА, їх фінансування, відображення затрат в обліку і звітності, визначення результатів ФВА. Весь комплекс робіт та їх взаємозв'язків в системі економічного управління ФВА можна узагальнити на схемі рис.1

В цій схемі відображені укрупнені статті затрат ФВА., які можна розділити на затрати народногосподарського і галузевого значення і затрати, що понесені на рівні підприємства.

При всьому різноматітї думок з питання про склад і структуру затрат на нові види продукції, на підвищення її якості, їх все ж таки об'єднує єдина думка про необхідність організації відокремленого планування, фінансування та обліку затрат, пов'язаних з роботами функціонально-вартісного аналізу. Роботи з функціонально-вартісного аналізу засновані на колективній творчості і спрямовані на вдосконалення конструкції виробів, розробкою нових моделей одягу та взуття, і зниження їх собівартості.

Реалізація розроблених пропозицій веде за собою зміни технології, модернізацію устаткування, виготовлення спеціальних інструментів, лекал та приладів.

Для забезпечення контролю за затратами на ці роботи, фінансуванням за цільовим призначенням, зниженням собівартості виробів в результаті впровадження ФВА і визначення економічного ефекту, доцільно відображати всю інформацію, пов'язану з затратами, в системному бухгалтерському обліку і звітності. З врахуванням цих вимог слід здійснювати подальшу розробку типової структури затрат на ФВА з тим, щоб на її основі планувати затрати і відображати їх в системі рахунків бухгалтерського обліку і в аналітичному обліку.

Проаналізувавши різні підходи і враховуючи думки різних дослідників, вважаємо, що класифікація витрат на проведення робіт з ФВА виробів, що плануються до освоєння, повинна будуватись на основі наступних ознак:

1. За часом виникнення: поточні витрати, одноразові витрати;
2. За центрами виникнення: інформаційно-аналітичний; творчий, рекомендаційний, впровадження;
3. За статтями калькуляції: сировина і матеріали; основна і додаткова заробітна плата; відрахування на соціальне страхування, затрати з утримання і експлуатації устаткування; загально виробничі витрати; загальногосподарські витрати.

У третю групу вважаємо за доцільне включити ще й витрати на утримання групи функціонально-вартісного аналізу.

Як відомо, ФВА проводять різні групи спеціалістів. До цих груп входять економісти, конструктори й технологи, аналітики, які здійснюють різні функції при здійсненні ФВА. Тому вважаємо цілком обґрунтованим рекомендована класифікація затрат.

Розглянемо більш детально кожен з рекомендованих групувань затрат на роботи з ФВА. В ході проведення робіт з ФВА виникають постійні (поточні) витрати, котрі можуть відноситися до багатьох проектів, що проходять ФВА на різних етапах робіт, і витрати, що носять разовий характер і які мають пряме відношення до конкретного проекту і етапу робіт (одноразові).

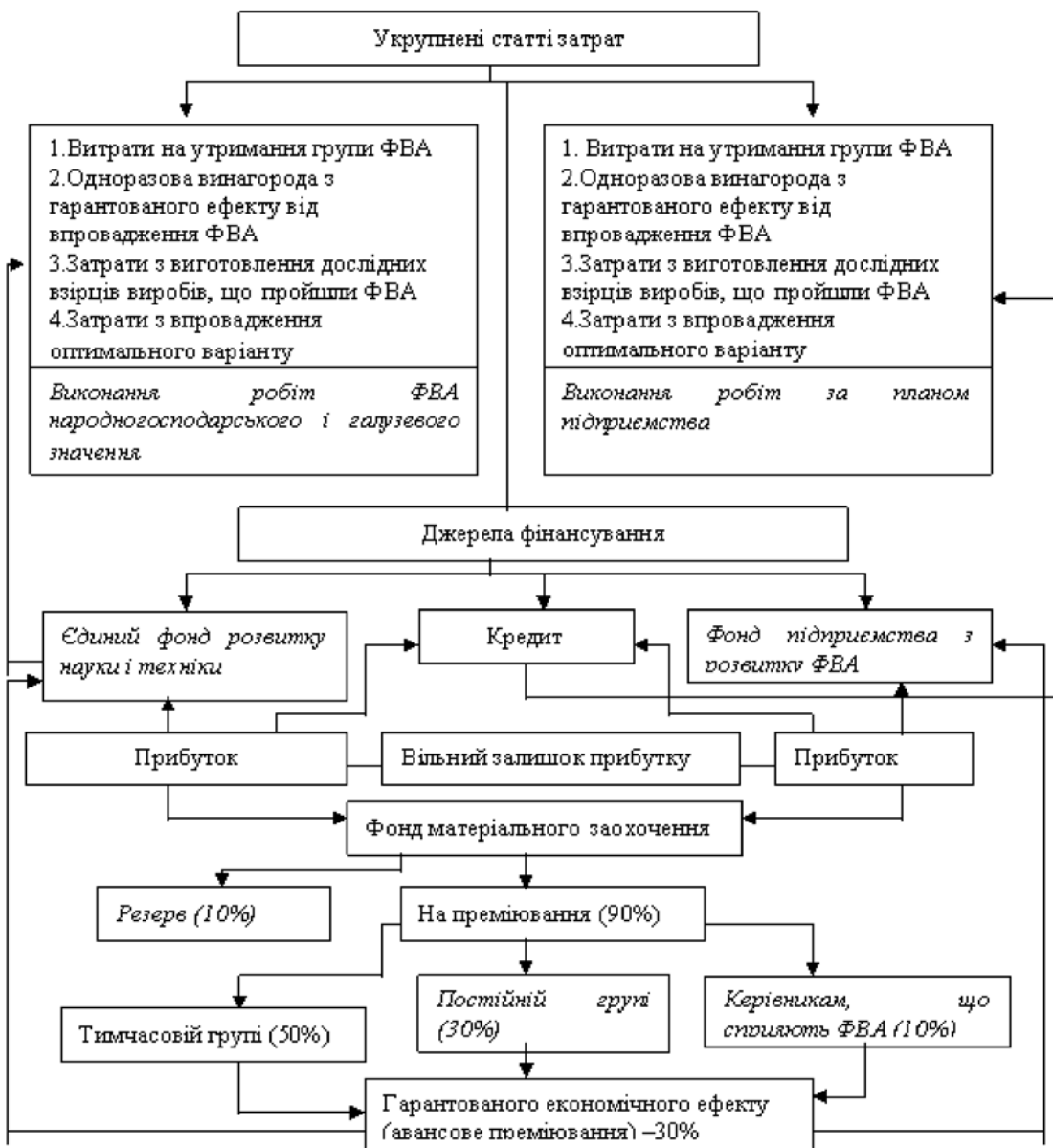


Рис. 1. Взаємозв'язки в системі економічного управління ФВА

До поточних витрат припускається відносити затрати на утримання постійної групи ФВА. Це можуть бути основна і додаткова заробітна плата працівників групи ФВА, відрахування на соціальне страхування та премії. Сюди ж відносяться командировки працівників групи, канцелярські, поштово-телеграфні витрати. В ході впровадження і проведення робіт з ФВА виникає необхідність у навчанні цієї групи працівників підприємства, котра буде займатися проведенням цих робіт. Витрати на навчання цієї групи носять, як правило, не разовий характер, а постійний. Тому їх доцільно відобразити у складі поточних витрат. До поточних витрат відносяться і одноразові винагороди працівників групи ФВА [4].

Так як ФВА передбачає мінімізацію витрат ресурсів у процесі виробництва за рахунок поліпшення конструкції виробів, удосконалення способів виготовлення деталей, виявлення додаткових чи зайвих витрат, раціоналізації технології та використання ефективних матеріалів, виникає необхідність у одноразових витрат, які визначають суму затрат на проведення заходів зі зниження собівартості конкретних освоєних виробів, що пройшли ФВА. До них можуть відноситись витрати з виготовлення експериментальних моделей одягу та взуття, витрати на впровадження оптимального варіанту моделі, що пройшли ФВА. До витрат експериментальних моделей відносяться сировина і основні матеріали, основна заробітна плата, відрахування на соціальне страхування та частка витрат з управління і обслуговування експериментального цеху і фабрики в цілому. Дослідженнями підтверджено, що така класифікація може бути застосована не тільки в галузі машинобудування, а й на підприємствах легкої промисловості, зокрема у швейній і взуттєвій, в яких процес оновлення нових видів моделей одягу і взуття відбувається більш швидкими темпами.

У витрати на впровадження експериментальних моделей одягу та взуття, що пройшли ФВА, включаються витрати з розробки і оформлення технологічної документації витратних нормативів, на проектування і виготовлення лекал з випробування матеріалів, інструментів та приладів. До одноразових витрат відносяться витрати, що виникають в результаті випробування на підприємствах-виготовлювачах і у споживачів нової партії продукції.

У зв'язку з наявністю у складі підприємств швейної і взуттєвої промисловості експериментальних цехів, основною функцією яких є розробка нових моделей та їх впровадження, створення постійної групи функціонально-вартісного аналізу є доцільним. Завданням такої групи є не тільки питання планування та фінансування робіт ФВА, але і визначення структури затрат та їх облік не тільки тих, що пов'язані з експериментальними видами продукції, а й на утримання самої групи.

Облік витрат з групуванням за часом виникнення на одноразові і поточні дозволить встановити суворий контроль за витратами з утримання постійної групи, виявити додаткові резерви зниження цих витрат в подальшому, при проведенні ФВА інших освоєних виробів. І відповідно з цим витрати в цілому. Облік одноразових витрат, пов'язаних з проектуванням і конструюванням взірців виробів, з розробкою і оформленням конструкторської і технологічної документації витратних нормативів. Дасть можливість проектувати і контролювати їх відповідно із кошторисною вартістю затрат.

На користь класифікації затрат на ФВА за етапами робіт говорить те, що вона необхідна для фінансування з відповідного джерела, кошти з якого виділяються лише після закінчення кожного етапу робіт. Крім того, групування витрат ФВА за цією ознакою дозволяє здійснити контроль за ними не тільки за етапами, але і за центрами відповідальності. Наприклад, затрати на інформаційно-аналітичному та творчому етапах здійснюються в основному постійною і тимчасовою групами функціонально-вартісного аналізу, а на рекомендаційному і на етапі впровадження підключаються функціональні відділи та інші підрозділи підприємства. На етапі впровадження оптимального варіанту, окрім постійної групи (вона приймає участь на всіх етапах ФВА), активну участь приймають експериментальний і виробничі цеха з пошиття одягу.

Отже, групування витрат на роботи з ФВА за етапами робіт дає можливість посилити контроль за ними за місцями їх виникнення і центрами відповідальності. Класифікація затрат по ФВА за статтями калькуляції необхідна для узагальнення всіх затрат на ФВА кожного виробу і виявлення в подальшому остаточного економічного ефекту від його проведення.

Однією з функцій управління затратами на ФВА є планування, зокрема планування заходів науково-технічного прогресу, як правило, слабо пов'язаного єдиною ціллю, що послабляє комплексний розвиток виробництва і знижує належний контроль за виконанням таких планів. Тому при формуванні плану складу і змісту окремих заходів, спрямованих на підвищення якості і зниження собівартості продукції, слід визначити з урахуванням цільових програм розвитку легкої промисловості.

Натурально-речовий склад цих заходів повинен слугувати інструментом здійснення контролю за ходом виконання планів. Впровадження в практику одного з напрямків науково-технічного прогресу – освоєння нової техніки і технології, модернізації підприємств з метою покращення їх якісних параметрів при максимальному зниженні затрат – успішно із застосуванням ФВА.

В якості об'єкту планування доцільно приймати конкретний вид робіт з ФВА. Ним може бути модель виробу, окремі деталі одягу, або взуття, технологія пошиття, організація виробництва і ін. Завданням планування робіт ФВА є забезпечення комплексного взаємозв'язку робіт ФВА з основними розділами планів економічного і соціального розвитку на основі удосконалення форм і показників та посилення дії економічних важелів на підвищення ефективності виробництва.

Планування робіт з ФВА рекомендовано здійснювати в рамках виробничої, науково-дослідницької, проектно-конструкторської та іншої діяльності підприємства. Джерелами формування планів проведення робіт із застосуванням ФВА повинно слугувати:

- довгострокові прогнози и кон'юктурний огляд розвитку нової техніки для галузі, що обслуговується;
- плани економічного і соціального розвитку як легкої промисловості загалом, так і в розрізі окремих акціонерних товариств (АО), об'єднань, підприємств; пропозиції АО, підприємств і організацій з проведення ФВА; пропозиції споживачів з покращення якісних характеристик моделей одягу, або взуття, що випускаються, і зниження їх вартості.

В проекті плану відображаються терміни проведення ФВА, орієнтовні затрати і очікуваний економічний ефект. Річний план проведення ФВА доцільно складати за формою, запропонованою в табл. 1.

Перелік виробів, обраних для проведення ФВА, та їх вартість обґрунтовується на основі проектів планів виробництва продукції. Дані про собівартість продукції в базовому періоді відображаються на основі очікуваного виконання плану. Строки проведення ФВА за етапами і впровадження його результатів вказуються по кварталах в залежності від складності моделі виробу, обраного в якості об'єкту ФВА [3].

Таблиця 1 Пропозиції (проект річного плану) з проведення робіт з функціонально - вартісного аналізу по ЗАТ «Ужгородська швейна фабрика» на 2011 рік

Назва виробів	Товарна продукція, тис. грн.	Собівартість продукції, тис. грн.	Рентабельність, %	Строки проведення ФВА, рік			Строк впровадження рекомендації, рік	Планові затрати, грн.		Очікуваний % зниження собівартості	Очікуваний річний екон. ефект, тис. грн.
				інформаційно-аналітичному,	творчому	рекомендаційному		на проведення ФВА	на впровадження ФВА		
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Всього по ЗАТ «Ужгородська швейна фабрика»	9757,5	8043,0	21,3	2010			2011	6879,0	3783,4		
В тому числі Експериментальний цех	1430,0	1332,7	7,3	2010			2011	939,5	516,7		
Модель 1											
Модель 2											

Величина планових затрат на проведення і впровадження робіт з ФВА (гр. 8, 9) формується за нормативами на 1 грн. товарної продукції. Розрахунок річного економічного ефекту (орієнтовного) (гр. 11) здійснюється за формулою приведених затрат (1):

$$E = (31 - 32) \times O \quad (1)$$

де E – економічний ефект, грн.;

31 і 32 приведені затрати одиниці продукції (роботи), що виготовляється за допомогою базової і нової техніки;

O – річний обсяг виробництва продукції (роботи) за допомогою нової техніки в розрахунковому році в натуральних одиницях.

Для забезпечення достовірності розрахунку суми затрат на здійснення аналізу робоча група ФВА за участю планово-

економічного відділу повинна уточнювати кошторисну вартість проведення робіт і економічну ефективність по кожному об'єкту дослідження стосовно до обставин, що склалися, на початок періоду умовам виробництва.

Якщо планується впровадження рекомендацій ФВА на підприємстві у звітному році, доцільно скласти план-графіки, в яких передбачені зміст робіт з впровадження, терміни і виконавці, затрати на впровадження рекомендацій ФВА, процент зниження собівартості і річний економічний ефект.

Для забезпечення контролю за виконанням плану проведення робіт з ФВА рекомендовано по кожному виробу складати оперативні план-графіки, в яких відображено перелік заходів із вказанням строків їх проведення, конкретних виконавців, затрати робочого часу у нормо-годинах, нормативи використання трудових і матеріальних ресурсів та їх кошторисна вартість.

Важливу роль в управлінні процесом ФВА покладається на фінансову систему, за допомогою якої повинні здійснюватися розподільчі, контрольні і стимулюючі функції.

Для успішного управління роботами з ФВА робоча група ФВА повинна складати план організаційно-масової роботи, яка б включала заходи з підвищення рівня технічної і економічної підготовки працівників ФВА, пропаганді і навчанню основам ФВА усіх працівників виробництва, обміну досвідом.

За роки незалежності в Україні структура джерел фінансування затрат на впровадження заходів з нової техніки потерпіла значні зміни. Так, замість бюджетних асигнувань і фондів освоєння нової техніки, джерелами фінансування стали нові форми: кредити банків на покриття затрат, пов'язаних з освоєнням нової продукції і підвищенням якості виробів, що випускаються; надходження за договорами на виконання робіт за замовленнями підприємств та організацій; фонд розвитку виробництва.

Для фінансування робіт з ФВА, що мають значення лише для даного підприємства і які відрізняються відносно невеликими обсягами, із швидкою окупністю (1-2 роки), рекомендується використовувати фонд підприємства з розвитку ФВА і банківський кредит. Фонд підприємства з розвитку ФВА, на нашу думку, можливо створювати на підприємстві за рахунок відрахувань від додаткового прибутку, отриманого від впровадження робіт з ФВА.

Контроль за цільовим і ефективним використанням коштів, виділених з цього фонду, здійснює фінансовий відділ акціонерного товариства спільно з іншими функціональними службами, систематично аналізуючи дані бухгалтерського обліку. При цьому треба враховувати особливості відображення затрат ФВА в обліку.

Так як затрати на проведення робіт з ФВА не включаються у собівартість продукції, а здійснюються за рахунок коштів різних цільових джерел, їх слід виділити з загальної суми витрат підприємства як в аналітичному, так і синтетичному обліку. З цією метою вважаємо за доцільне розробити форми реєстрів аналітичного обліку, в яких можна вести облік затрат в розрізі класифікаційних груп, розглянутих раніше. Для цієї мети достатньо складати відомість обліку затрат на утримання групи ФВА, в якій передбачено відображати витрати з утримання постійної дослідницької групи ФВА. Причому ці витрати можна відображати в розрізі статей витрат за місяць і наростаючим підсумком з початку року порівняно із затратами за кошторисом. Впровадження цієї відомості дає можливість узагальнити витрати з утримання постійної дослідницької групи і контролювати виконання кошторису.

Основою для заповнення цієї відомості можуть слугувати різні первинні документи відповідних господарських операцій (табелі обліку використання робочого часу для нарахування заробітної плати працівникам групи, розрахунок премій і одноразових винагород за виконання певних показників). Дані про витрати на командировки, навчання групи ФВА, про канцелярські, поштово-телеграфні витрати містяться у звітах про командировки, вимогам, квитанціях або рахунках платіжних вимог

Для забезпечення вихідною інформацією до складання звітності обліку витрат на утримання групи ФВА бажано перенести у відомість № 5, 5а окремою статтею після підсумкового рядка по рахунку 91 "Загально виробничі витрати". Враховуючи, що на підприємстві ФВА можуть бути одноразово охоплені декілька виробів і роботи по них можливі на різних етапах, витрати з утримання постійної групи необхідно розподіляти між цими виробами і етапами робіт. Такий розподіл може здійснюватися пропорційно кошторисній вартості затрат на ФВА за етапами робіт.

На творчому і рекомендаційному етапах ФВА окрім витрат з утримання постійної дослідної групи появляються і інші затрати, що викликані необхідністю узагальнення даних, отриманих в результаті роботи, що зроблена на попередніх етапах, і в для підведення підсумків про доцільність випуску оптимального варіанту виробів. До таких затрат відносяться затрати з виготовлення нових моделей виробів. Так, на ЗАТ "Ужгородська швейна фабрика" контроль за ними здійснює може здійснювати експериментальний цех, який і розраховує собівартість розроблених взірців моделей звичайним порядком.

Сьогодні на промислових підприємствах, тим більше і на підприємствах легкої промисловості, контроль за затратами з виготовлення нових моделей не налагоджений належним чином. В більшості ці затрати не відокремлені в аналітичному обліку, а відображаються в загальній сумі затрат на виробництво. Враховуючи, що затрати на роботи ФВА не включаються в собівартість продукції, а здійснюються за рахунок інших джерел, вважаємо за доцільне щоб затрати з виготовлення нових моделей одягу, що пройшли ФВА, виділялись в аналітичному обліку. Для цього рекомендовано застосовувати картку обліку витрат, яка повинна відкриватись на кожний вид виробу по експериментальному цеху. Організація такого обліку затрат з виготовлення нових моделей одягу забезпечить точне вирахування їх виробничої собівартості. Аналіз витрат за даними картки дозволить зробити остаточний висновок про доцільність випуску даної моделі з урахуванням рекомендацій від проведених заходів з ФВА.

На етапі впровадження виникають витрати, пов'язані з затратами на: розробку і оформлення технологічної документації витратних нормативів; проектування і виготовлення лекал; освоєння і удосконалення технологічного процесу пошиття пропонованої моделі одягу, виставку – продаж дослідної партії моделей одягу. Ці роботи можуть здійснюватися як самим підприємством-виготовлювачем, так і за контрактом іншими підприємствами

Аналітичний облік цих витрат можна також вести в окремій картці, в якій передбачені найменування статей затрат, кореспонденція рахунків, різні суми, що відображені і інших журналах-ордерах з підсумками по кожному виду статті затрат.

Для контролю за кошторисом затрат на роботи з ФВА і списання їх за рахунок джерела фінансування, а також для визначення кінцевого результату від впровадження окремих заходів, спрямованих на зниження собівартості продукції, необхідне групування всіх витрат по моделях та етапах за весь період проведення робіт з ФВА. Таке групування затрат можна здійснювати в накопичувальній відомості, рекомендована форма якої подана в табл. 2:

Таблиця 2 Накопичувальна відомість затрат по моделях і етапах робіт по ФВА за 20__ рік

Найменування етапу робіт	Модель (код виробу) по місяцях											
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Інформаційно-аналітичний												
Творчий												
Рекомендаційний												
Впровадження												
Разом												

Списання витрат по ФВА рахуємо доцільним здійснювати з рахунку затрат після закінчення кожного етапу робіт, в результаті чого не буде мати місце розрив між строками списання і закінченням робіт. В свою чергу це посилить контроль за рівнем затрат за етапами виконаних робіт і вплине на економічний ефект від проведення робіт з ФВА.

ВИСНОВКИ

За результатами дослідження наведені окремі теоретичні положення змістовного та структурного характеру застосування функціонально-вартісного аналізу на підприємствах легкої промисловості, що дасть змогу більш обґрунтовано здійснювати роботи з розробки нових моделей одягу і взуття, з орієнтацією на зниження їх собівартості та отримання більш вагомого економічного ефекту від впровадження нових видів виробів.

Можна стверджувати, що застосування ФВА вимагає обґрунтування затрат, їх планування та відображення в обліку не тільки пов'язаних з розробкою та впровадженням нових моделей, а й затрат, пов'язаних з утриманням постійної групи функціонально-вартісного аналізу. Перспективи подальшого дослідження полягають у розробці дійової методики принципів планування робіт з ФВА, відображення їх в аналітичному і синтетичному обліку.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / Голов С.Ф. - К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
2. Горлова Л.П. Организация функционально-стоимостного анализа на предприятии / Горлова Л.П., Крыжановская Е.П., Муравская В.В. - М. Финансы и статистика, 1992. - 128 с.
3. Карпунин М.Г. Основы функционально-стоимостного анализа / Карпунин М.Г., Майданчик Б.И. - М.: Энергия, 1990. – 218 с.
4. Савицька Г.В. Аналіз господарської діяльності підприємства / Савицька Г.В. - К.: Знання, 2007. – 668 с.
5. Економічний аналіз: навч. посіб. / [за ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка]. - К.: КНЕУ, 2002.

Ножова Галина Миколаївна, к.е.н., професор кафедри обліку та аудиту УжНУ, (80312) 61-43-83, e-mail: bsc@univ.uzhgorod.ua
Кондратюк Марія Федорівна, ст. викладач кафедри менеджменту Карпатського Інституту підприємництва