

УДК 351.851:351.82

І. Стеців

**СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВИЩИХ
НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ НЕДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА ЕКОНОМІКИ:
ПЕРЕДУМОВИ ФОРМУВАННЯ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ
ОСНОВНИХ АСПЕКТІВ**

Досліджено наукові підходи до трактування системи управління витратами вищих навчальних закладів (далі – ВНЗ) недержавного сектору економіки. Сформульовано поняття системи управління витратами. Визначено напрями удосконалення основних аспектів системи управління витратами ВНЗ недержавного сектору економіки.

Ключові слова: управління, витрати, система управління витратами, елементи системи управління витратами, аспекти системи управління витратами.

В умовах нестабільної економічної ситуації в Україні особливого значення набуває питання управління витратами будь якого суб'єкта господарювання. Це стосується і діяльності вищих навчальних закладів недержавного сектору економіки. Виконуючи освітню й наукову місію в суспільстві на належному рівні, ВНЗ несуть серйозні витрати, правильне управління якими покликане забезпечити ефективне функціонування і процвітання приватних ВНЗ у майбутньому. Проте через відсутність раціональної системи управління витратами ВНЗ приватного сектору економіки управління витратами на сучасному етапі є формальним, що негативно впливає на процес управління ВНЗ загалом та на якість надання освітніх послуг зокрема та потребує удосконалення планування, обліку, аналізу і контролю витрат.

Огляд доступних нам джерел та літератури засвідчив, що питаннями управління витратами займалися такі вчені як О. Аксененко, П. Атамас, Ф. Бутинець, С. Голов, М. Грещак, Т. Карпова, О. Коцюба, Л. Нападовська, В. Новиков, В. Панасюк, Г. Партін, С. Полякова, О. Попов, Ю. Цал-Цалко, А. Череп.

Проте основна увага цих науковців присвячена загальнотеоретичним питанням щодо управління витратами і не враховує специфіку діяльності окремих галузей економіки. Зокрема, йдеться про відсутність системи управління витратами ВНЗ приватного сектору економіки, поняття управління витратами трактується неоднозначно, методика управління витратами не є комплексною та системною.

Зупинимось на визначенні поняття управління витратами. А. Череп вказує, що управління витратами – це складний багатоаспектний і динамічний процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства [1]. О. Попов наголошує, що управління витратами – це розроблення і реалізація управлінських впливів, заснованих на використанні економічних законів щодо формування та регулювання витрат підприємства відповідно до його стратегічних і поточних цілей [2]. Деякі автори вважають, що управління витратами – це процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства [3, 4]. На нашу думку, найбільш конкретним є визначення професора М. Грищака, який говорить про управління

витратами як про процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями і носіями за постійного контролю їх рівня та стимулювання зниження [5].

Щодо поняття системи управління витратами, то доцільно зазначити, що в економічній літературі визначення системи управління витратами є неповним та неконкретним. Г. Колісник вважає, що система управління витратами – це сукупність взаємопов'язаних елементів (структури, завдань, техніки, людей, цілей) та системного підходу до об'єктів управління, як системи загалом [6]. На нашу думку, такий підхід до визначення має недоліки, оскільки його зміст є загальним поняттям, що підходить до трактування і інших категорій. Р. Кіндрат ототожнює систему управління витратами з системою обліку витрат [7]. Деякі автори пов'язують систему управління витратами з рівнями управління (стратегічне, тактичне, оперативне) та бюджетуванням, а бюджетування розглядають як інструмент планування і контролю показників витрат на підприємстві [8 – 10]. Г. Партин визначає систему управління витратами як сукупність взаємопов'язаних елементів, методів і механізмів, що діють у межах функціональних обов'язків і утворюють певну цілісність, за допомогою яких узагальнюються процеси постачання, використання ресурсів, вирішуються чітко поставлені цілі, реалізуються тактичні і стратегічні плани [11]. Це визначення розкриває систему управління витратами з вузької точки зору зі спрямуванням на вирішення лише кількох завдань. Інші автори, досліджуючи питання системи управління витратами, взагалі не подають визначення цього поняття [12 – 17]. Проте деякі з них вказують, що вона повинна включати: нормування, планування, облік, аналіз витрат; контроль та регулювання собівартості; економію та стимулювання якості ресурсів; зниження витрат. Автори А. Турило та О. Мазур подають систему управління витратами у вигляді схеми, проте відображають у ній лише взаємозв'язок функцій управління витратами [18, 19]. Вищенаведене підтверджує відсутність чітко окресленого визначення поняття системи управління витратами і вказує на необхідність доопрацювання цього питання.

Окрім цього, аналіз останніх досліджень та публікацій показав відсутність системного підходу до процесу управління витратами. Як зазначає І. Давидович, це пояснюється тим, що з отриманням незалежності України питанням формування витрат, собівартості продукції (робіт, послуг) підприємства і організації не надавали належної уваги. Це призвело не до удосконалення планування, обліку, калькулювання і аналізу собівартості продукції, а до втрати тих прийомів, які вже були напрацьовані в попередні роки [20].

У зарубіжній та вітчизняній літературі визначено декілька концептуальних методів управління витратами: стандарт-кост, директ-костінг, система ЛТ, функціонально-вартісний аналіз, АВС-аналіз, таргет-костінг та метод аналізу і оптимізації витрат. Кожен із них має свої переваги та недоліки, фундаментальне дослідження яких проведено у працях авторів Н. Кальєніної, О. Гудими, В. Власюка [21 – 23]. Ці методи пов'язані з забезпеченням ефективного використання ресурсів і капіталу організації, проте використання будь-якого із них не передбачає створення цілісної системи управління витратами. На нашу думку, на сьогодні це вкрай необхідно, оскільки управління витратами є ефективним лише за умови комплексного бачення взаємопов'язаних елементів та визначення впливу змін на систему загалом.

Мета статті – визначення поняття системи управління витратами, розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення системи управління витратами ВНЗ недержавного сектора економіки.

На нашу думку, формування системи управління витратами повинно включати декілька етапів:

1. Визначення поняття системи управління витратами.
2. Створення передумов управління.
3. Визначення напрямів удосконалення основних аспектів системи управління витратами недержавного сектора економіки.

Для визначення поняття системи управління витратами необхідно використати методи аналізу та синтезу, вивчивши думки вчених з цього питання, та, узагальнивши отриману інформацію, конкретизувати її стосовно цієї категорії.

Система (з гр. – ціле, що складається з частин) [24], сукупність елементів, які відокремлені від середовища та взаємодіють з ним як єдине ціле [25], сукупність взаємодіючих елементів, які становлять цілісне утворення, що має нові властивості, які відсутні в її елементів [26]. Основними властивостями будь-якої системи вчені визначають цілісність, обмеженість, структурність, взаємозв'язок із середовищем, ієрархічність [27].

Автори В. Стадник та М. Йохна визначають систему управління організацією як сукупність взаємопов'язаних елементів управління, що взаємодіють між собою і зовнішнім середовищем для досягнення поставлених цілей на основі оптимального використання трудових, матеріальних, фінансових та інших ресурсів [28]. Інші автори вказують, що система управління – це форма реалізації взаємодії й розвитку відносин управління, виражених у законах і принципах менеджменту, а також у меті, функціях, структурі, методах і процесі управління [29]. Враховуючи визначення, сформовані вченими щодо системи управління загалом та процесу управління витратами зокрема, можна дати таке визначення: система управління витратами – це взаємозв'язок елементів управління, спрямованих на формування витрат за їх видами, місцями і центрами відповідальності та стимулювання досягнення їх оптимального рівня.

Важливим питанням у процесі управління витратами ВНЗ недержавного сектора економіки є створення передумов управління за певними напрямами. Доктор економічних наук, професор Ф. Бутинець виділяє 6 таких напрямів: відповідність системи обліку цілям управління; оперативність отримання інформації про витрати; правильний розподіл непрямих витрат; точність обчислення собівартості; вчасне виявлення відхилень; облік та контроль витрат за центрами відповідальності [30].

Досліджуючи діяльність окремих ВНЗ недержавного сектора економіки у частині управління витратами, ми дійшли висновку, що відсутність системи управління витратами ВНЗ частково зумовлена відсутністю передумов для її ефективного функціонування. Тому першочерговим завданням управління ВНЗ є забезпечення передумов управління за такими напрямами.

По-перше, потрібно визначити параметри формування облікової інформації, що забезпечить інформаційною базою процес управління витратами ВНЗ. Загальновідомо, що розробка номенклатури обліку витрат досліджуваних закладів освіти повинна узгоджуватися з основами їх обліку у державних закладах освіти, які є бюджетними установами. Організацію обліку витрат та калькулювання собівартості в таких установах висвітлює С. Свірко [31]. Вчений вказує на відсутність чіткої нормативної бази щодо обліку затрат бюджетних установ і

пропонує адаптувати існуючу класифікацію витрат до їх потреб. Він вважає за необхідне створювати “Положення з планування, обліку та калькулювання конкретних видів послуг, що їх надає установа відповідного профілю”. У положенні повинні бути відповідні розділи, відповідальні за виконання робіт, розроблені носії інформації тощо [32]. Ми погоджуємося з таким концептуальним підходом і вважаємо за доцільне використати його з метою конкретизації стосовно закладів освіти недержавного сектора економіки.

По-друге, правильне організування системи обліку відповідно сприятиме оперативному отриманню інформації про витрати для забезпечення своєчасного регулювання ними.

По-третє, проведені нами дослідження діяльності окремих ВНЗ засвідчили, що у більшості з них відсутній облік витрат за об'єктами калькулювання витрат, а саме у розрізі спеціальностей, факультетів і недостатньо відпрацьована методика розподілу непрямих витрат. Це заважає визначенню собівартості навчання одного студента, а відтак і можливості контролювати процес виконання педагогічного навантаження науково-педагогічним персоналом, насамперед при наявності педагогічних працівників з погодинною оплатою праці

По-четверте, дослідження дають підстави вважати, що у науковій літературі та практичній діяльності ВНЗ не надається належна увага методиці визначення собівартості навчання, а розрахунок плати за навчання є дуже приблизним [33, 34], хоча вчені наголошують на важливості формування ціни освітньої послуги як регулятора ринку [35].

Існуюча система управління витратами ВНЗ недержавного сектора економіки не відповідає потребам управління і є формальною. Побудова ефективної системи управління витратами – це процес розподілу і прийняття управлінських рішень за всіма аспектами їх формування й розподілу на підприємстві. Вчені М. Грещак, О. Коцюба, А. Турило, Ю. Кравчук, А. Турило, виділяють такі аспекти системи управління витратами: функціональний, організаційний, мотиваційний [36, 37]. Г. Колісник подає 3 інші аспекти системи управління витратами, проте за змістом вони майже ідентичні: розроблення рішення (організаційний), реалізація рішення (мотиваційний), контроль (економічно-функціональний) [38]. Г. Партин визначає методологічний, організаційний та інформаційний аспекти системи управління витратами [39].

На нашу думку для системи управління витратами ВНЗ недержавного сектора економіки доцільним є виділення організаційного, функціонального, мотиваційного аспектів, адже вони включають в себе зміст інших, зазначених вище аспектів.

Система управління витратами ВНЗ недержавного сектора економіки потребує удосконалення за кожним із перелічених аспектів. Зокрема:

За організаційним аспектом для удосконалення необхідним є визначення об'єктів обліку калькулювання витрат (спеціальність, факультет), місць формування витрат (деканат, кафедра, бібліотека, бухгалтерія, їдальня, господарський відділ, приймальна комісія тощо) і центрів відповідальності витрат (ректор, декан, завідувач кафедри, директор бібліотеки, начальник господарського відділу), розробки лінійних і функціональних зв'язків працівників ВНЗ, які виконують комплекс робіт функціонального аспекту.

За функціональним аспектом для удосконалення необхідним є здійснення планування, нормування, калькулювання, регулювання, контролю, обліку і аналізу витрат за об'єктами калькулювання витрат (у розрізі спеціальностей, факультетів).

За мотиваційним аспектом для удосконалення необхідним є впровадження дієвої схеми мотивації працівників, що спонукатиме до дотримання ними встановлених планом витрат і пошуку шляхів їх зниження.

Схематично удосконалення системи управління витратами можна відобразити наступним чином (рис. 1). Складено автором на основі [40 – 42].

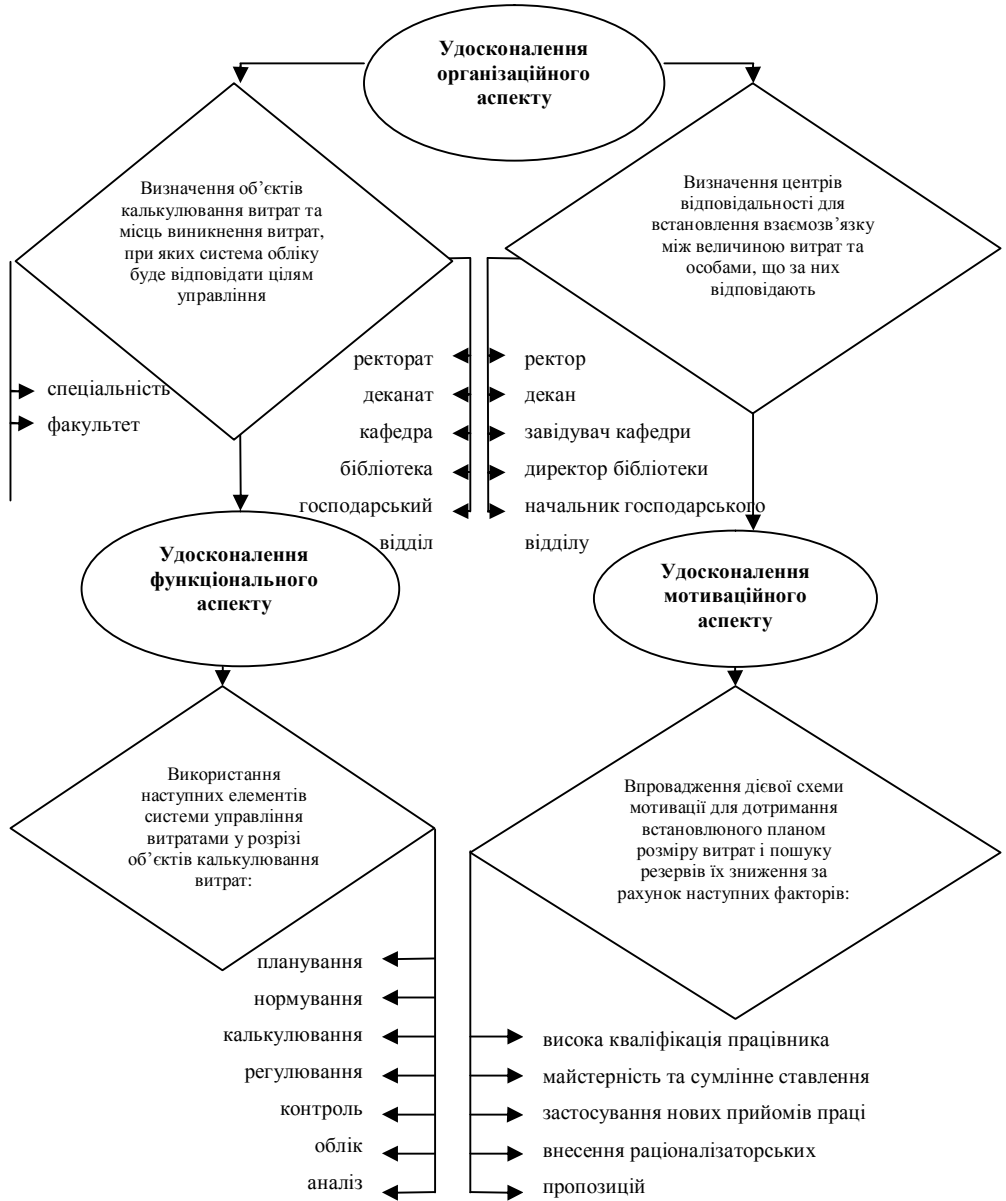


Рис. 1. Схеми удосконалення системи управління витратами ВНЗ недержавного сектора економіки

Висновки

В результаті проведеного дослідження ми дійшли таких висновків:

1. Існуюча система управління витратами ВНЗ недержавного сектора економіки не відповідає потребам управління і є формальною.
2. Відсутність системи управління витратами ВНЗ частково зумовлена відсутністю передумов для її ефективного функціонування.
3. Система управління витратами ВНЗ недержавного сектора економіки потребує удосконалення організаційного, функціонального, мотиваційного аспектів.
4. Створення передумов управління за вказаними напрямками та застосування запропонованої схеми удосконалення системи управління витратами сприятиме повноцінному та раціональному використанню елементів системи управління витратами спрямованих на досягнення основної мети управління витратами – оптимізації їх рівня.

Література

1. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання [Текст] : монографія / А. В. Череп. — 2-ге вид., стереотип. — Х. : ВД “ІНЖЕК”, 2007. — 368 с.
2. Попов О. Управління витратами / О. Попов // Економічна енциклопедія [Текст] : у 3 т. Т. 3. — К. : Видавничий центр “Академія”, 2002. — 952 с.
3. Турило А. М. Управління витратами підприємства [Текст] : навч. посіб. / А. Турило, Ю. Кравчук, А. Турило. — К. : Центр навчальної літератури, 2006. — С. 19.
4. Мазур О. І. Мета та складові системи управління витратами. [Електронний ресурс] / Мазур О. І., Богацька Н. М. — Режим доступу : http://www.rusnauka.com/12_EN_2008/Economics/31275/dok/htm.
5. Грещак М. Г. Управління витратами [Текст] : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципл. / Грещак М. Г., Коцюба О. С. — К. : КНЕУ, 2002. — 131 с.
6. Колісник Г. М. Складові системи управління витратами підприємницьких структур [Електронний ресурс] / Колісник Г. М. — Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_2/kolisnik.pdf.
7. Кіндрат Р. Я. Система управління витратами: досвід і перспективи застосування на деревообробних підприємствах / Р. Я. Кіндрат // Збірник науково-технічних праць УДЛТУ [Текст]. — Вип. 14.7. — С. 147.
8. Анискин Ю. П. Планирование и контролинг [Текст] : учебник / Ю. П. Анискин, А. М. Павлова. — М. : Омега, 2003. — 280 с.
9. Бюджетирование: шаг за шагом [Текст] / [Добровольский Е., Карабанов Б., Боровнов П. и др.]. — СПб. : Питер, 2008. — 448 с.
10. Концепция контролинга: управленческий учет системы отчетности. Бюджетирование [Текст] / Horvath and Partners ; пер. с нем. — 3-е изд. — М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. — 269 с.
11. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи і інструментарій [Текст] : монографія / Г. О. Партин. — К. : УБСНБУ, 2008 — С. 76.
12. Іванюта П. В. Управління ресурсами і витратами [Текст] : навч. посіб. / Іванюта П. В., Лугівська О. П. ; за ред. Іванюти С. М. — 2-ге вид. — К. : Центр Учбової літератури, 2011. — 320 с.
13. Грещак М. Г. Управління витратам... — 131 с.

14. Жовнірова М. В. Удосконалення системи управління витратами на підприємстві / М. В. Жовнірова // Фінанси України [Текст]. — 2006. — № 4. — С. 47.
15. Мазур О. І. Мета та складові системи управління...
16. Лишиненко О. В. Бухгалтерський управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / Лишиненко О. В. — 2-ге вид. — К. : Центр учбової літератури, 2009. — 440 с.
17. Давидович І. Є. Управління витратами [Текст] : навч. посіб. / І. Є. Давидович. — [Б. м.] : Центр учбової літератури, 2008. — 320 с.
18. Турило А. М. Управління витратами підприємства... — 120 с.
19. Мазур О. І. Мета та складові системи управління...
20. Давидович І. Є. Управління витратами підприємства... — С. 7.
21. Кальєніна Н. В. Методи управління витратами, їх переваги та недоліки / Н. В. Кальєніна // Держава та регіони [Текст]. — 2007. — № 5. — С. 32—35.
22. Гудима О. В. Системи обліку витрат на виробництво та їх характеристика / О. В. Гудима // Держава та регіони [Текст]. — № 2. — 2008. — С. 47—49.
23. Власюк Г. В. Аналіз та оцінка існуючих систем управління витратами / Г. В. Власюк // Держава та регіони [Текст]. — 2009. — № 6. — С. 78, 79.
24. Сурмин Ю. П. Теория систем и системный анализ [Текст] : учеб. пособ. / Ю. П. Сурмин. — К. : МАУП, 2003. — С. 3.
25. Чорней Н. Б. Теорія систем і системний аналіз [Текст] : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Н. Б. Чорней, Р. К. Чорней. — К. : МАУП, 2005. — С. 12.
26. Теория управления социалистическим производством [Текст] / под ред. О. В. Козловой. — М. : [б. и.], 1983. — С. 25.
27. Сурмин Ю. П. Теория систем... — С. 56.
28. Стадник В. В. Менеджмент [Текст] : підручник / Стадник В. В., Йохна М. А. — вид. 2-ге, вип., доп. — К. : Академвидав, 2007. — С. 464.
29. Теория управления... — С. 25.
30. Бутинець Ф. Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік [Текст] : підруч. для студ. спец. “Облік і аудит” вищ. навч. закл. / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидок, З. В. Канурна [та ін.] ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. — 3-тє вид., доп. і перероб. — Житомир : ПП “Рута”, 2005. — С. 144.
31. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах [Текст] : навч. посіб. / С. В. Свірко. — К. : КНЕУ, 2003. — 380 с.
32. Там само. — С. 244—246.
33. Економіка підприємства [Текст] : підручник / за заг. ред. С. Ф. Покропивного. — вид. 2-ге, перероб. та доп. — К. : КНЕУ, 2001. — 528 с., іл.
34. Марцин В. С. Економіка споживчої її кооперації [Текст] : підручник / В. С. Марцин, І. Т. Петрук, М. В. Панасик ; за ред. В. С. Марцина. — К. : Либідь, 1996. — 400 с.
35. Копич І. М. Перспективи забезпечення конкурентоспроможності академії на ринку освітніх послуг / Копич І. М., Скибінський С. В. // Розвиток ринку послуг вищої освіти в контексті Болонського процесу і вдосконалення конкурентної діяльності ВНЗ : матер. конф. — Львів : видавництво ЛКА, 2008. — С. 4.
36. Грещак М. Г. Управління витратами... — С. 21.
37. Турило А. М. Управління витратами підприємства... — 120 с.
38. Колісник Г. М. Складові системи управління... — С. 4.

39. Партин Г. О. Управління витратами підприємства... — С. 74.
40. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік... — 480 с.
41. Косинська О. В. Удосконалення системи управління витратами як важливий засіб для підвищення ефективності функціонування підприємств харчової промисловості / О. В. Косинська // Науковий вісник національного лісотехнічного університету України [Текст] : зб. наук.-техн. пр. — Вип. 21.6. — Львів : РВВ НЛТУ України, 2011. — 830 с.
42. Грещак М. Г. Управління витратами... — С. 21.

I. Stetsiv

MANAGEMENT SYSTEM OF EXPENSES OF HIGHER EDUCATIONAL INSTITUTIONS OF NON-GOVERNMENTAL SECTOR OF ECONOMY: BACKGROUNDS OF FORMATION AND AREAS OF IMPROVEMENT OF BASIC ASPECTS

The scientific approaches to the interpretation of management expenses of higher education institutions (hereinafter - institutions) of non-governmental sector of economy are investigated. The concept of expenses management system is formulated. The ways of improving of key aspects of expenses management system of institutions of non-governmental sector of economy are defined.

Key words: management, expenses, expenses management system, elements of expenses management, aspects of expenses management.