

Сучасні методи управління витратами підприємства

У статті розглянуто сучасні методи управління витратами підприємства, що в свою чергу враховує економічного стану діяльності підприємства.

The article deals with modern methods of cost management company, which in turn takes into account the economic situation of the company.

Ключові слова: витрати, ресурси, підприємство, класифікація витрат.

Вступ. Підвищення результатів діяльності промислових підприємств у значній мірі залежить від використання методів та інструментів управління витратами. На даний час у вітчизняній і світовій науці значний внесок у вивчення питань управління витратами в промислових підприємствах (в тому числі газорозподільних) внесли значний внесок наукові доробки таких вчених, як А.Андрєєв, Е.Аткінсон, М.Баканов, Т.Бердніков, Л.Бернстайн, Ю.Брігхем, Є.Бойко, М.Данилюк, Л.Донцова, П.Друкер, Д.Друрі, М.Ішміяров, В.Керімов, А.Ковальов, В.Крижанівський, В.Лук'янова, В.Орлова, Ф.Петріше, Т.Попов, Г.Савіцкая, Р.Сайфулін, П.Селіванов, М.Стажков, М.Трубочкіна, Г.Хамідулліна, А.Шеремет та ін., чії наукові дослідження сприяли розвитку теорії і формуванню обґрунтованої системи обліку витрат, посиленню її ролі в управлінні підприємством, розробці низки заходів щодо вдосконалення методологічних і організаційних питань для визначення витрат підприємств в умовах ринку, інтенсивного зближення вітчизняної системи обліку з системою, заснованою на міжнародних стандартах.

Постановка завдання. В той же час слід зазначити, що рівень вивчення даної проблеми вітчизняними і зарубіжними фахівцями є по суті віддзеркаленням загальнотеоретичних підходів до управління витратами в країнах з розвиненою ринковою економікою.

Крім цього, основний недолік вітчизняної практики управління витратами зводиться до відсутності ефективної системи управління ними, яка б органічно поєднувала в собі елементи планування, обліку, контролю, регулювання. Для об'єктивного зіставлення витрат підприємств необхідні

відповідні ефективні методики й нормативи. У цьому зв'язку особливої актуальності набувають питання науково обґрунтованого вирішення організаційно-методичних аспектів реалізації функції управління витратами.

Результати. Одним з основних методів виявлення резервів із зниження витрат є аналіз, який дозволяє зробити висновок про минулий, теперішній і майбутній стани економічної діяльності підприємств (*план-фактний аналіз*) [1]. Аналіз проводиться з використанням форм звітності, спеціальних досліджень, необхідних баз даних та інших джерел інформації.

Для проведення аналізу, що базується на фінансових документах, прийнято виділяти декілька видів: горизонтальний (часовий), вертикальний (структурний), трендовий, порівняльний і факторний аналізи.

Одним із методів виявлення резервів досягнення оптимального рівня витрат є проведення *порівняльного аналізу між окремими підрозділами, що виконують аналогічні функції*, під якими розуміють реалізацію підрозділами ідентичних бізнес-процесів або їх операцій.

Суть його полягає в проведенні аналізу витрат порівнюваних структурних підрозділів. Потім проводиться визначення бізнес-процесів і їх операцій і будується їх «ідеальна» модель, згідно з якою буде зроблений розрахунок оптимального рівня витрат на їх реалізацію. Наступним кроком такого аналізу є визначення чинників, які сприяють досягненню оптимального рівня витрат при дотриманні всіх вимог технології виробничого процесу з урахуванням особливостей зовнішнього середовища.

При застосуванні зазначеного методу появляється можливість визначення мінімального рівня витрат по конкретному бізнес-процесу з урахуванням норм і нормативів, а також визначення чинників, які дозволяють досягти мінімального рівня, поширення досвіду на інші підрозділи. В ідеалі можна припустити можливість розробки моделі типового виробничого підрозділу, однак на існуючому рівні управління витратами вирішення такого завдання є малоімовірним.

Метод виявлення резервів [2] по досягненню оптимального рівня витрат має низку обмежень і вимог, що носять об'єктивний характер. Одним із них є комплексність і масовість контролю, який повинен проводитися у всіх ключових бізнес-процесах діяльності. При його здійсненні необхідно також контролювати суміжні з основними процеси, що мають істотний вплив на виробничу діяльність підприємства. Проте низка технологій не дозволяє точно

визначити відповідні витрати. В такому випадку вони визначаються розрахунковим шляхом. Зазначена обставина вимагає економічно обґрунтованого розрахунку доцільності зміни технології процесу або організаційної структури. Забезпечення контролю також повинно бути підкріплене наявністю норм витрат тих або інших ресурсів, а також системою обліку, що дозволяє визначати нормативні і наднормативні витрати ресурсів на виконання технологічного процесу.

Аналіз ефективності використання ресурсів (трудових, матеріальних і інших ресурсів) по всіх видах основної діяльності повинен бути спрямований на визначення оптимального рівня витрат і підвищення на цій основі ефективності виробництва [1,2].

Статистичні дані по продуктивності праці, які використані в даний момент для аналізу, безумовно, є ефективною інформацією для прийняття стратегічних управлінських рішень. Тим часом, скорочення прямих витрат праці на одиницю продукції ще не свідчить про те, що зазначений показник є об'єктивним, так як в даному показнику не знаходиться відображення нерациональне використання сировини, матеріалів, палива, енергії.

Аналіз ефективності використання ресурсів можна здійснювати з використанням багатofакторної моделі продуктивності, що, зокрема, дозволяє:

- оцінювати і аналізувати використання всіх видів ресурсів;
- аналізувати динаміку продуктивності і вимірювати ступінь впливу змін продуктивності на прибуток з урахуванням зміни цін на продукцію й використовувані ресурси;
- оцінювати рівень прибутку організації з позицій можливостей росту продуктивності.

Метод виявлення резервів при здійсненні нормування матеріально-технічних ресурсів (МТР) і праці ґрунтується на розробці прогресивних норм і створенні єдиної бази норм із щорічним моніторингом з використанням *бенчмаркінга* в частині нормування, відстеження появи нових технологій, що вимагають перегляду норм, виявлення матеріальних ресурсів, які можна замінити на аналоги, що мають менші витрати або вартість, тощо.

При розробці нових технологій і нових видів устаткування, проведенні інвестиційної політики, капітальних ремонтів з метою "здешевлення" реалізації

окремих технологічних функцій як метод виявлення резервів по зниженню витрат можна розглядати використання *функціонально-вартісного аналізу* [1].

У сучасних економічних умовах, що характеризуються загостренням конкуренції і жорсткістю державного регулювання природних монополій, одним із пріоритетних завдань для господарюючого суб'єкта є підвищення внутрішньої виробничої ефективності і раціональне використання ресурсів, що знаходить своє відображення в галузевій політиці керування витратами.

Найбільш перспективною із систем управління витратами є системи побудована на принципах процесно-орієнтованого обліку витрат, під якими розуміється формування вартості продукції відповідно до ланцюжків створення вартості як в основній, так і в допоміжній діяльності.

Сукупність об'єктивних чинників: концентрація виробництва, удосконалення його технології і організації, розробка теорії нормування витрат праці й матеріальних ресурсів, розвиток методів оперативного управління виробництвом, гостра необхідність оперативного контролю витрат і регулювання собівартості – привели до створення і поширення, в основному закордоном, систем «стандарт-кост», «директ-кост», ABC «таргент-кост» тощо.

Для підприємства все більш актуальним є не стільки завдання точного і повного визначення собівартості, скільки запобігання невиправданих витрат, яких можна було б уникнути. Облік витрат став розвиватися таким чином, щоб адміністрація не тільки визначала витрати, але й більш повно контролювала використання ресурсів, попереджаючи виникнення невиправданих витрат. Це привело до формування концепції центрів відповідальності, відповідно до якої витрати розглядалися не тільки для всього підприємства, але й диференціювалися по центрах відповідальності із призначенням відповідальних осіб.

Стандарт-кост – це система оперативного керування ходом процесу виробництва і рівнем виробничих витрат, заснована на постійному контролі значень відхилень фактичних показників від нормативних, аналізі причин виникнення цих відхилень і тенденцій їхньої зміни в часі, використання управлінських впливів для мінімізації відхилень або здійсненні коректування норм [3]. В основі системи «стандарт-кост» лежить попереднє (до початку виробничого процесу) нормування витрат за статтями витрат.

Схематично система обліку «стандарт-кост» включає показники: виручка від продажів; стандартна собівартість; валовий прибуток; відхилення від

стандартів; фактичний прибуток.

Головне в системі «стандарт-кост» – контроль за найбільш точним виявленням відхилень від установлених стандартів, що сприяє вдосконаленню й самих стандартів витрат. При відсутності ж такого контролю застосування даної системи буде мати умовний характер і не дасть належного ефекту. Перевага нормативного методу обліку також у його оперативності. Крім оперативності отриманих даних про величину собівартості, використання нормативного методу має на меті оптимізацію витрат шляхом їхнього наближення до нормативних значень.

Розроблені норми розглядаються як обов'язкові стандарти для того, щоб привести фактичні витрати у відповідність із нормами шляхом виконання тих або інших управлінських впливів. Ці норми незмінні протягом усього встановленого періоду. Виключення робляться тільки для серйозних відхилень, викликаних об'єктивними причинами – ростом цін у постачальників, коливаннями рівня оплати праці, змінами самих умов виробництва або використовуваних технологічних процесів.

Не можна не враховувати й той факт, що впровадження даної системи спричинює істотні зміни в обліковій політиці підприємства, а також у веденні бухгалтерського обліку і розробці нової автоматизованої системи обліку. Тому використання даної системи обліку на підприємствах газової галузі раціональніше використовувати в модифікованому вигляді, зі збереженням основних її принципів:

- строге нормування витрат;
- попереднє (до початку звітного періоду) складання нормативних калькуляцій на основі встановлених норм (стандартів) витрат ресурсів по окремих статтях витрат;
- роздільний облік і контроль витрат по діючих нормах і по відхиленнях від них у розрізі місць їхнього виникнення й центрів відповідальності;
- систематичне узагальнення й аналіз наявних відхилень із метою використання інформації для усунення негативних явищ у виробничому процесі та управління витратами.

Однак, на відміну від системи обліку «стандарт-кост», модифікована система, назвемо її системою нормативного обліку, припускає обчислення фактичних витрат (собівартості) як сукупності нормативу і відхилення.

Зведений облік витрат на виробництво при нормативному підході ведеться за статтями витрат і видах діяльності. На практиці це буде виглядати в такий спосіб: виявлені відхилення між дійсними й передбачуваними витратами, що виникли в кожному звітному періоді, протягом року, що нагромадилися на окремих рахунках відхилень списуються безпосередньо на рахунки виробництва, а не на фінансові результати підприємства, як це передбачено системою «стандарт-кост». Більше того, для аналізу динаміки й створення можливості постійного контролю за наявними відхиленнями їхнє списання в системі нормативного обліку можна регламентувати через облікову політику підприємства, щокварталу, у півріччя або один раз – наприкінці року. Такий регламент дозволить центрам відповідальності на підставі аналізу інформації відхилень визначити основні чинники, причини й підрозділи, що впливають на зміну рівня витрат, виробити оперативні заходи впливу з метою усунення (зменшення) відхилень або перерахування нормативу.

Система нормативного обліку може бути використана керівництвом корпоративних структур як ефективний інструмент в органічному взаємозв'язку обліку витрат за видами, місцями виникнення витрат і об'єктах калькулювання, що дозволяє підсилити його контрольні функції, практично організовуючи диференційований облік витрат.

Пошук нових методів одержання об'єктивної інформації про витрати привів до появи *методу ABC* [3].

У системі ABC основна роль приділяється розробці й впровадженню особливого методу обліку витрат за видами діяльності – калькулюванню на основі діяльності (Activity-Based-Costing). Суть даного підходу полягає в наступному: підприємство розглядається як набір робочих операцій, що визначають його специфіку. Відповідно початковою стадією застосування ABC є визначення переліку і послідовності робіт на підприємстві шляхом розчленування складних робочих операцій на найпростіші складові паралельно з розрахунком споживання ресурсів.

Коротко методологію системи ABC можна визначити в такий спосіб:

- на відміну від традиційних методів обліку, що базуються на положенні про випуск продукції при споживанні ресурсів, система ABC заснована на принципі: продукція споживає види діяльності, а виробнича діяльність споживає ресурси;

- виявляються формуючі витрати чинники (cost drivers), які зв'язують конкретні види діяльності і відповідні витрати, а також виступають мірою діяльності, оскільки витрати змінюються пропорційно масштабу діяльності;
- на основі чинників, що формують витрати, ресурси розподіляють між центрами виробничої діяльності, а потім відносять на конкретні вироби.

Система ABC забезпечує облік витрат по кожному виду продукції на кожному етапі виробничого процесу. Вона закладає основу для управління витратами по виробничих центрах, підсумкового аналізу собівартості конкретних виробів.

Введення даної системи також веде до скорочення тривалості виробничого процесу в результаті керування тими видами діяльності, які не підвищують цінності виробу (транспортування, складування, сортування тощо).

Методологія цієї системи може бути активно використана на ГРП при визначенні принципів виділення місць виникнення витрат, що представляють собою технологічний процес, окремий підрозділ, що виконує однорідний процес або функцію в процесі виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг).

Ще одним альтернативним традиційному вітчизняному підходу до калькулювання є підхід, коли по носіях витрат планується і враховується неповна, обмежена собівартість. Ця собівартість може містити в собі тільки прямі витрати. Її можна калькулювати на основі тільки виробничих витрат, тобто витрат, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції (робіт, послуг), навіть якщо вони непрямі. У кожному випадку повнота включення витрат у собівартість різна. Однак загальним для цього підходу є те, що деякі види витрат, що мають відношення до виробництва й реалізації продукції, не включаються в калькуляцію, а відшкодовуються в загальній сумі з виручки. У цьому полягає суть обліку неповної собівартості.

Однією з модифікацій даної системи є система «директ-кост». Її суть полягає в тому, що собівартість планується тільки в частині змінних витрат, тобто лише змінні витрати розподіляються по носіях витрат. Решта витрат (постійні витрати) враховуються на окремому рахунку, але в калькуляцію не включаються і періодично списується на збитки за звітний період [4].

Особливістю системи «директ-кост» є, по-перше, поділ витрат на постійні і змінні. Змінні витрати прямо залежать від обсягу і асортименту

випущеної продукції. Постійні витрати не залежать від змін обсягу продукції, а їхня величина залежить тільки від тривалості звітнього періоду. Незважаючи на деяку умовність розподілу витрат на постійні і змінні, ефективність такого поділу сприяє спрощенню обліку і підвищенню оперативності одержання даних про прибуток.

Друга особливість системи «директ-кост» – поєднання виробничого й фінансового обліку. По системі «директ-кост» облік і звітність на підприємствах організовані таким чином, що з'являється можливість регулярного контролю даних за схемою «витрати-обсяг-прибуток» за допомогою маржинального і чистого (прибуток) доходів. Маржинальний дохід є різницею між виручкою від реалізації і змінними витратами. З іншої сторони – це сума постійних витрат і чистого доходу. Ця обставина дозволяє запровадити багатоступінчасті звіти, що важливо для деталізації аналізу.

Складання звіту про доходи, що має багатоступеневий характер, є третьою особливістю системи «директ-кост». Так, якщо змінні витрати розділити на виробничі і невиробничі, то звіт стане тріступінчастим. При цьому спочатку визначається виробничий маржинальний дохід, потім дохід у цілому, потім чистий дохід.

Четверта особливість системи «директ-кост» – розробка методики економіко-математичного і графічного аналізу звітів для прогнозу чистих доходів. Важливо, що застосовуючи дану систему, можна оперативно вивчати взаємозв'язок між обсягом виробництва, витратами (собівартістю, виручкою, прибутком, маржинальним доходом). Цей взаємозв'язок можна вивчати й графічно, і аналітично.

Основна перевага системи обліку сум покриття в тому, що на основі інформації, одержуваної в ній, можна приймати різні оперативні рішення по керуванню витратами й підприємством у цілому.

Застосування даної системи на підприємстві газового комплексу можна розглядати тільки на перспективу при впровадженні управлінського обліку, але деякі елементи системи можуть бути використані й сьогодні. Так, розподіл витрат на постійні та умовно-змінні може бути використано в наступних цілях:

- планування витрат за видами діяльності (планування умовно-змінних витрат здійснюється за нормами витрат ресурсів на одиницю виготовленої продукції);

- укрупненого планування витрат за видами діяльності на підставі витрат базового періоду;
- розрахунку маржинального прибутку й точки беззбитковості виду діяльності;
- аналізу витрат при відхиленні фактичних витрат від планових показників з урахуванням відхилень обсягу виробництва від планового значення.

Для підвищення ефективності роботи компанії може бути проведена її реорганізація, що супроводжується зміною складу управлінської команди, вибором нової стратегії або принципів управління.

Реструктуризація є зміною структури компанії або концерну, тобто зміна меж підрозділів або компаній (виділення, розділення, об'єднання, злиття, поглинання), з метою досягнення конкурентної переваги, зниження витрат, підвищення ефективності управління і збільшення вартості оновленої компанії або концерну [5].

В більшості випадків причинами проведення реструктуризації компаній і концернів є наступні події [5,6,7]:

- зміни, що відбулися, в зовнішньому середовищі (встановлення довгострокових ринкових трендів, зміни в макроекономічній політиці, законодавстві, дії конкурентів);
- галузеві і технологічні зміни в структурі виробництва і технологічному циклі;
- внутрішньокорпоративні зміни (прийняття нових бізнес-стратегій, зниження витрат, виправлення допущених раніше помилок, зміни у складі топ-менеджерів, вирішення внутрішньокорпоративних конфліктів і т.д.).
- Головною метою при проведенні реорганізацій і реструктуризації є прагнення знизити витрати і підвищити ефективність управління [5].

Прийняття компаніями нових стратегій в більшості випадків робить необхідним внесення змін в їх структуру. Проте стратегія рідко визначає єдині структурні рішення. Більше того, найважливішими проблемами в стратегії найчастіше виявлялися проблеми реалізації і безперервної адаптації: добиватися її виконання і залишатися гнучкими. Таким чином, реструктуризація є засобом забезпечення гнучкості управління компаніями і реалізації прийнятих стратегій.

Перед проведенням реорганізації або реструктуризації компанії повинні бути визначені: послідовність проведення дій, терміни їх виконання, відповідальні, а також методи управління цим процесом. Також повинні бути проаналізовані наслідки прийняття таких рішень, виконані порівняння альтернативних варіантів рішень по зміні структури компанії або групи компаній.

Частіше всього реструктуризація – це реакція на зовнішній тиск, коли під впливом несподіваних змін в зовнішньому середовищі компанія вимушена миттєво міняти свою ринкову стратегію [7].

Основною задачею реструктуризації бізнесу є створення бізнес-системи, яка, з одного боку, відповідатиме довгостроковим задачам власників, а з іншого – розвиватися відповідно до вимог навколишнього середовища. Реструктуризація має на увазі як перебудову бізнесу з метою концентрації на самих прибуткових напрямках діяльності, так і реорганізацію системи управління компанією.

Основним принципом реструктуризації внутрішнього середовища компанії є забезпечення прозорості бізнесу. При цьому потрібно виходити з принципу максимального спрощення існуючих процесів і виключення тих функцій, які можна придбати на стороні без збитку для справи.

Реструктуризації розглядається, в першу чергу, як засіб підвищення ефективності управління витратами. Тому поставлена мета – на основі економічного моделювання проаналізувати зміну витрат підприємства і зробити висновки про доцільність проведення реструктуризації.

Висновки. Таким чином, розглянуті методи управління витратами показали, що для вирішення проблеми оптимізації витрат і ефективності господарювання підприємств необхідний індивідуальний підхід до вибору існуючих систем управління витратами, а в низці випадків до формування власної системи управління з урахуванням галузевих особливостей, організаційної структури і масштабності компаній.

Література

1. Каверина О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 352 с.
2. Донцова Л. В. Комплексный анализ бухгалтерской отчетности / Л. В. Донцова, Н. А. Никифорова. – М. : ДИС, 4 выпуск, 2001. – 304 с.
3. Полковский Л. М. Основы управленческого учета : [учебное пособие] / Л. М. Полковский. – М. : Экономика и финансы, 2003. – 320 с.
4. Николаева С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка : система «директ-костинг». Теория и практика / С. А. Николаева. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 128 с.
5. Епифанова Н. П. Структурная перестройка в нефтегазовом комплексе / Л. В. Колядов, Н. П. Епифанова, Л. А. Комарова, Л. Н. Отвагина. – М. : Нефть и газ, 1997.
6. Реорганизация предприятия. Управление персоналом в период реорганизации. / [Бойкова О. С. и др.]. – М. : Альфа-Пресс, 2006.
7. Ишмияров М. Х. Реструктуризация как экономический механизм повышения эффективности нефтегазового производства. Методология и практика: [учеб. пособие] / М. Х. Ишмияров, Э. А. Крайнова. – М. : ГУП Изд-во «Нефть и газ» РГУ нефти и газа им. И. М. Губкина, 2003.