

Система управління витратами промислових підприємств: теоретичний аспект

У статті досліджено особливості організації системи управління витратами на промислових підприємствах. Проаналізовано існуючі наукові погляди та досліджувану проблему; детально розглянуто основні складові, функції, принципи організації системи управління витратами, виділено ознаки її формування на промислових підприємствах.

The peculiarities of the cost management system organization at the industrial enterprises are studied in the article in details. The existing scientific views on the studied problem are analyzed; the basic components, functions and principles of the cost management system organization are discovered in details; approach to forming the cost management system at the industrial enterprises are determined.

Ключові слова: витрати, управління витратами, система управління витратами, складові системи управління витратами.

Вступ. Сучасний етап розвитку економіки України характеризується посиленням процесів інтеграції вітчизняних підприємств у світову економіку. Відбувається загострення конкуренції на внутрішньому ринку та освоєння вітчизняними товаровиробниками нових ринків збуту за кордоном. І в тому, і в іншому випадку виникає необхідність конкурувати з іноземними компаніями, що врешті-решт вимагає, аби система управління, в тому числі і система управління витратами вітчизняних підприємств, відповідала світовим стандартам, була ефективною та дієвою.

Різні аспекти організації управління витратами досліджували, як вітчизняні, так й іноземні фахівці. Значну увагу привертають роботи фахівців, що висвітлюють питання управління витратами в цілому: Апчорча А., Безруких П.С., Белопольського М.Г., Бутинця Ф.Ф., Валуєва Б.І., Гаріфуліна К.М., Грещака М.Г., Голова С.Ф., Друрі К., Додонова А.А., Івашкевича В.Б., Карпової Т.П., Кашаєва А.Н., Кірсанова В.Д., Котлярова С.А., Коцюби О.С., Мацкевичюса І.С., Нападовської Л.В., Палія В.Ф., Поклада І.І.,

Пушкаря М.С., Сопко В.В., Стукова С.А., Толпежнікова Р.О., Уракова Д.У., Фостера Дж., Хорнгена Ч.Т. тощо. Незважаючи на значні здобутки, що були отримані в дослідженнях вказаних вчених, існує низка невизначених завдань, пов'язаних з питаннями складу, функцій та особливостей організації системи управління витратми на промислових підприємств України. Незавершеність наукових розробок та істотна практична значущість цієї проблеми для розвитку вітчизняних промислових підприємств підкреслює об'єктивний характер актуальності теми дослідження.

Постановка завдання. Усебічно дослідити особливості організації системи управління витратами на промислових підприємствах. Проаналізувати існуючі наукові погляди та досліджувану проблему, розглянути основні складові, функції, принципи організації системи управління витратами, виділити ознаки її формування на промислових підприємствах.

Результати. На думку М. Мескона, М. Альберта, Ф. Хедоурі, будь-яка система – це «єдність, що складається з взаємозалежних частин, кожна з яких додає щось конкретне в унікальні характеристики цілого» [7]. На жаль, сьогодні в економічній літературі відсутні однозначні погляди щодо визначення складу системи управління витратами виробництва, при цьому багато в чому сутність описуваних систем та їх складових залежить від набору функцій, реалізацію яких, на думку різних авторів, і повинні здійснювати запропоновані ними системи. Так, з точки зору В. Кірсанова [4], «виробничі витрати вимагають дії усіх функцій управління: планування, обліку, контролю, економічного аналізу і регулювання». П. Безруких, А. Кашаєв, І. Комісарова вважають, що «основними складовими системи управління зниження собівартості повинні бути нормування, планування, облік, калькулювання, контроль, економічний аналіз, регулювання» [1]. К. Гарифулін розглядає систему управління витратами через призму функцій планування, обліку, калькулювання та аналізу [2]. На думку В. Лебедєв і Т. Дроздова, система управління витратами включає наступні функції:

- розробка (прийняття) рішення, що включає такі елементи управлінського циклу, як прогнозування і планування;
- реалізація рішення, що включає організацію, координацію, регулювання, активізацію і стимулювання;
- контроль, що включає облік і аналіз [9].

На наш погляд запропонований підхід має певні недоліки. Справа у тому, що у зв'язку з тим, що управлінські рішення є невід'ємною частиною процесу управління, вони здійснюються на всіх стадіях управлінського циклу, який містить у собі такі функції, як контроль, планування, мотивація, облік, аналіз і організація. А значить і процес керування витратами виробництва також повинен включати названі функції. Безсумнівно, зазначені функції при управлінні витратами будуть мати свої особливості, що спричинено деякою мірою специфікою об'єкта управління.

Продовжуючи розгляд складових системи управління витратами промислових підприємств, необхідно відмітити, що ряд дослідників у своїх роботах абстрагуються від розгляду складових процесу управління витратами виробництва в цілому. Наприклад, так зробив у своїй роботі С. Котляров, який окремо виділяє такі елементи як планування, калькулювання, аналіз і контроль, при цьому протягом усієї роботи підкреслюється значна роль обліку в процесі управління витратами виробництва [5].

Ряд авторів [4] відзначає, що при організації системи управління витратами на промислових підприємствах виникає необхідність вирішувати комплекс задач постійної дії, для чого пропонується використовувати програмно-цільовий підхід. Однак все ж переважна більшість науковців [2, 3, 5] виступає за комплексний, системний підхід до побудови систем управління витратами виробництва та критикує вузькофункціональні системи. І дійсно, неможливо заперечувати той факт, що тільки в комплексних системах можна досягти максимального ефекту при управлінні всією сукупністю витрат виробництва підприємства (особливо це актуально для середніх та великих компаній). Однак, на наш погляд, необхідно відмітити, що незважаючи на численні переваги комплексних систем, вузькофункціональні системи управління витратами також мають право на існування, адже періодично виникають ситуації коли без їх використання не обійтися. По-перше, через певні обставини, у підприємства, може бути відсутня можливість для впровадження в себе системи управління витратами виробництва, створеної за комплексним принципом. По-друге, для підприємства може бути вигідно використовувати саме вузькофункціональну систему, тому що вона призначена для управління тільки тією групою витрат виробництва і в такому обсязі, в якому потрібно керівництву підприємства. Адже яка користь від розробки та

застосування комплексної системи, якщо буде задіяна лише незначна частина її можливостей.

Не менш дискусійним питанням є ознака, на основі якої слід створювати систему управління витратами. Ряд авторів [1, 4] виступає за використання вузькоспеціалізованої функціональної ознаки, однак більша частина дослідників [2, 3, 5, 8] схиляється до використання предметної ознаки, наводячи наступні переваги декомпозиції:

- відносна простота розробки підсистеми за рахунок того, що всі задачі зважуються відносно одного предмета;
- полегшується інтеграція інформаційного забезпечення й обробки інформації;
- реалізація в підсистемі усіх функцій керування об'єктом [2].

Одним з дискусійних питань у процесі управління витратами виробництва є принципи, на основі яких дане управління повинне відбуватися. В економічній літературі існує безліч думок стосовно складу принципів управління витратами виробництва. Наприклад, у роботі Кашаєва А.М. наведені такі основні принципи організації системи управління витратами виробництва:

- впровадження методу керування собівартістю за відхиленнями;
- застосування і систематичне відновлення технічно обґрунтованих норм;
- планування витрат на виробництво на всіх рівнях організаційної структури;
- істотне збільшення періодичності розподілу витрат на обслуговування виробництва і управління та використання окремих елементів методу «скороченої собівартості»;
- узагальнення й аналіз даних про відхилення від норм витрат і зміни норм за бригадами, ділянками, цехами, підприємством, за місцями виникнення, причинами і винуватцями;
- удосконалення методів аналізу собівартості [3].

На наш погляд, зазначені основні принципи управління витратами виробництва мають ряд істотних недоліків. По-перше, збільшення періодичності розподілу витрат виробництва повинно бути обов'язково пов'язане з потребами управління об'єктом, адже необґрунтоване, надмірне чи несвоєчасне здійснення калькуляційних робіт з розподілу витрат виробництва

спричиняє: нераціональне використання людських та інших ресурсів підприємства, що забезпечують даний процес; зниження рівня управління системою, тому що менеджери та співробітники відповідних відділів і служб підприємства будуть «тонуть» у надлишковій інформації. По-друге, використання окремих елементів методу «скороченої собівартості» може бути додатковим, але аж ніяк не обов'язковим принципом системи управління витратами виробництва. По-третє, хоч система нормування і може забезпечити визначений рівень поліпшення окремих систем управління витратами виробництва, однак вона не є універсальною та обмежується особливостями господарської діяльності підприємств.

У своїх роботах І. Мацкевичюс і Г. Кальчинскас досліджували принципи автоматизованого формування облікових даних про собівартість, оскільки вважали одним із основних напрямків удосконалення формування зворотного зв'язку в сучасних системах управління автоматизацію обробки даних обліку й аналізу [6]. Даний приклад свідчить про те, що ряд дослідників не розглядає всю можливу сукупність принципів системи управління витратами виробництва, а концентрує увагу на розгляді принципів побудови окремих елементів досліджуваної системи.

Один із найбільш об'ємних переліків принципів управління витратами та організації відповідної системи, який нараховує більше 20 пунктів, був представлений П. Безруких, А. Кашаєвим, І. Комісаровою [3]. На наш погляд така деталізація є надмірною, адже у такому і більше нагадує неповний перелік робіт, що повинна здійснювати система управління витратами виробництва. По-друге, представлений перелік також досить вузькоспрямований і може бути реалізований тільки на окремих підприємствах.

Більшість угруповань принципів організації та функціонування системи управління витратами виробництва, представлених різними дослідниками, за невеликим винятком, носять вузькоспрямований характер, який відображає прихильність їх авторів до різних підходів щодо формування систем управління, методів і способів управління витратами виробництва. Не існує загальновизнаного переліку принципів стосовно управління витратами виробництва. На нашу думку, кожне підприємство при організації власної системи управління витратами повинне керуватися перш за все доцільністю тих чи інших методів та способів управління й не прагнути від системи управління витратами виробництва зайвої функціональності.

Висновки. Управління витратами промислових підприємства – це процес, спрямований на досягнення оптимального співвідношення рівня та динаміки витрат на виробництво основним цілям підприємства. Система управління витратами – це комплекс складових елементів, функцій, принципів тощо, які забезпечують процес управління витратами. Необхідно пам'ятати, що не існує правильних або неправильних підходів до організації досліджуваної системи, адже про доцільність використання тих або інших її елементів можна судити лише в результаті їх впливу на діяльність конкретного підприємства

Література

1. Безруких П.С. и др. Учет затрат и калькулирование в промышленности (Вопросы теории, методологии и организации) / П.С. Безруких, А.Н. Кашаев, И.П. Комиссарова. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 223 с.
2. Гарифулин К.М. Учет и калькулирование в автоматизированной подсистеме управления себестоимостью продукции. – Казань: Издательство Казанского университета, 1986. – 238 с.
3. Кашаев А.Н. Организация бухгалтерского учета в производственных объединениях. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 192 с.
4. Кирсанов В.Д., Калинина В.И., Валуев Б.И. и др. Учет и контроль затрат на производство в объединениях легкой промышленности. – М.: Легкая и пищевая промышленность, 1982. – 224 с.
5. Котляров С.А. Управление затратами. – СПб.: Питер, 2001. – 160 с.
6. Мацкевичюс И.С., Кальчинскас Г.Л. Управление затратами АСУП. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 221 с.
7. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англ. – М.: Дело, 1998. – 800 с.
8. Пушкар М.С. Управлінський облік: Навч. посібник / 3-тє видання, стереотипне. – Тернопіль: Карт-бланш, 2005. – 163 с.
9. Управление затратами на предприятии: Учебник/ В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев и др.; Под общ. ред. Г.А. Краюхина. – СПб.: «Издательский дом «Бизнес-пресса», 2000. – 277 с.