

УДК 338.512

СИНТЕЗ МЕТОДІВ ОБЛІКУ ЗАТРАТ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА ДЛЯ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ НИМИ

Клюс Ю. І.

SYNTHESIS OF METHODS OF ACCOUNT OF EXPENSES OF INDUSTRIAL ENTERPRISE FOR EFFECTIVE MANAGEMENT BY THEM

Klius Y.

У статті розкрито можливість синтезу методів обліку затрат для ефективного управління ними на промисловому підприємстві, розглянуто методи, що пропонуються для синтезу, та наведено їх позитивні і негативні сторони. Визначено проблеми, що виникають при синтезі методів обліку затрат. Розроблено шляхи усунення виявлених проблем та підвищення ефективності відбору і узгодження методів управління затратами на підприємстві.
Ключові слова: *затрати, методи управління затратами, підприємство, синтез управління затратами*

Вступ. Сучасне підприємство постійно знаходиться в пошуку шляхів підвищення ефективності власної фінансово-господарської діяльності з метою максимального задоволення переваг споживачів, і, як наслідок, максимізації власного прибутку. Одним з основних напрямків такої управлінської роботи є виявлення проблем та оптимізація управління власними затратами. В процесі оптимізації управління затратами особливої уваги заслуговує процедура відбору і узгодження методів управління затратами підприємства, оскільки вибір неефективного методу (методів) такого управління може привести до зростання затрат з подальшим зниженням прибутку або переходу до збиткової діяльності і навіть банкрутства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженнями ефективності затрат підприємства хоча й займаються багато науковців [1–7], проте їхні напрацювання з цього питання не мають системного характеру. Зокрема, Ю.С. Цал-Цалко [1] виділяє значну кількість показників ефективності управління витратами, серед яких: валова рентабельність виробничих витрат, рентабельність операційних витрат, коефіцієнти окупності виробничих витрат, адміністративних витрат і витрат на збут тощо. У праці [2, с.14] крім перерахованих показників ефективності витрат підприємства, значна увага приділяється коефіцієнтам окупності постійних витрат, ефек-

тивності загальногосподарського управління та витратомісткості збутової діяльності підприємства. Проте і на сьогоднішній день питання узгодження (синтезу) методів обліку затрат на промисловому підприємстві є недостатньо розкритими.

На основі вищевикладеного можна сформулювати **мету** дослідження, яка полягає в розробці заходів щодо синтезу методів обліку затрат для ефективного управління ними.

Матеріали і результати досліджень. В машинобудуванні найбільш актуальним вважається застосування методу обліку затрат «Standard Costing», при оперативному використанні якого виникає можливість не тільки обліку затрат, а й дієвого управління ними. На жаль, в даний час, коли конкурентна боротьба досягла свого піку, застосування даного методу є необхідним, але не цілком достатнім інструментом в арсеналі будь-якого промислового підприємства. Це викликано тим, що саме по собі створення продукту ще не забезпечує його конкурентоспроможність продукції і реалізацію в обсягах, рівних виробничим потужностям промислового підприємства.

Трьома китами будь-якого бізнесу були і будуть такі показники як: ціна, собівартість і прибуток. Саме співвідношення цих показників або гарантує успіх і процвітання, або веде до банкрутства [3]. Отже, пошук гармонійного поєднання цих показників є запорукою стабільності господарської діяльності будь-якого підприємства.

Природа методу «стандарт-кост» така, що він оперує інформацією всередині діючої системи, забезпечуючи її всіма необхідними стандартами (нормами і нормативами). При використанні методу «стандарт-кост» здійснюється традиційне ціноутворення: собівартість + прибуток = ціна. У цьому випадку, на жаль, ніхто не може гарантувати реалізацію продукції, якщо ціна виявиться вищою за ринкову. В результаті підприємство або буде жертвува-

ти значною часткою прибутку, або зазнавати збитків і реалізовувати продукцію нижче собівартості до тих пір, поки ціна реалізації не впаде нижче змінних затрат, після чого випуск продукції втратить всякий сенс. Насправді, ми не намагаємося когось залякати або відбити бажання займатися виробництвом [5]. Підприємства, які «беруть на озброєння» лише традиційні методи обліку затрат, з одного боку забезпечують собі надійний зв'язок з бухгалтерським обліком, з іншого боку купують «кота в мішку». Це викликано тим, що методи обліку затрат за своєю природою позбавлені можливості впливати на рівень собівартості продукції. Метод «стандарт-кост» не є винятком, хоча і має особливість коригування собівартості в рамках відхилень від стандартів і їх змін. В сучасних умовах господарювання підприємству необхідні такі методи управління собівартістю, які забезпечать підприємству досягнення оптимальної собівартості та одержання прибутку в розмірах, необхідних для розширеного відтворення.

Сутність методу «стандарт-кост» виражається оперативним розкладанням фактичних затрат, пов'язаних з виготовленням продукції, на затрати, обґрунтовані існуючими умовами виробництва, мірою яких виступають діючі стандарти видатку коштів виробництва та праці, і на затрати, що відхиляються від цих стандартів. Постійне порівняння затрат з діючими стандартами, а через них з планом, і їх оперативний аналіз відрізняють даний метод пізнання затрат виробництва від інших методів їх обліку.

У більш широкому сенсі сутність методу «стандарт-кост» характеризує наступне [3]:

1) оперативний облік відхилень від норм споживання матеріалів, заробітної плати та інших затрат на виготовлення продукції, з встановленням розміру відхилення, місця виникнення, причин і винуватців їх утворення;

2) системний облік змін норм затрат по виробам з метою: а) контролю економічної ефективності впроваджених організаційно-технічних заходів; б) контролю за рівнем норм затрат в порівнянні з планом; в) дотримання принципу єдності нормативів, необхідного для калькулювання собівартості продукції методом «стандарт-кост»;

3) відображення фактичних затрат на виробництво з розкладанням їх на затрати за нормами, відхилень від норм і змін норм.

Метод «стандарт-кост» є важливим засобом управління затратами на виробництво. Він забезпечує рішення цілого ряду завдань:

1) створення системи діючих прогресивних норм і нормативів і на їх основі визначення раціонального нормативного рівня затрат на виробництво продукції;

2) отримання інформації про затрати по нормам на окремі види продукції в розрізі калькуляційних статей затрат;

3) реєстрація та облік в оперативному порядку змін норм і нормативів, відхилень від норм по міс-

цях виникнення, центрам затрат, центрам відповідальності і причин їх виникнення;

4) контроль і узагальнення даних про фактичні втрати і непродуктивних затратах;

5) обчислення фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) на основі попередньо розрахованих нормативних затрат (калькуляції);

6) збір даних про виробничі затрати для формування раціональної техніко-економічної політики на підприємствах;

7) створення звітної бази для нормування і планування затрат;

8) постійне підвищення достовірності, точності та оперативності обліку затрат;

9) оцінка результатів роботи виробничих підрозділів і підприємства в цілому.

Метод «стандарт-кост» не може повісти за собою технологію, він сам залежить від характеру і рівня технології та організації виробництва. Він повинен слідувати за ними, використовуючи технологічну документацію і діючі норми для організації обліку. Даний метод повинен впливати на організацію виробництва, його первинний і оперативний облік в інтересах вдосконалення всієї системи інформації та управління підприємством.

Інформація, отримана в результаті застосування даного методу, оперативно вказує на відхилення в технології виробництва і сприяє її вдосконаленню.

Нормативна база і порядок її відображення в системі обліку методом «стандарт-кост» є одними з найважливіших умов, які забезпечують його переростання в елемент організації виробництва. Розрахунки стандартів, норм і нормативів в обліку необхідно здійснювати синхронно, в міру внесення відповідних змін до конструкторської і технологічної документації і, по можливості, по тим же самим виробничим документам, не допускаючи паралельного первинного документообігу про зміни в нормах в системі обліку «стандарт-кост» [4]. При автоматизованій обробці даних слід мати єдиний масив нормативно-довідкової інформації для оперативного управління технологією і організацією виробництва і для обліку затрат на виробництво методом «стандарт-кост».

Слід відзначити, що «стандарт-кост» приділяє не виправдано мало уваги обліку зміни норм. Облік зміни норм об'єднують з урахуванням відхилень, що призводить до втрати інформації про зниження собівартості за рахунок зміни норм і причини таких змін. Головна перевага обліку зміни норм в тому, що він створює єдино можливу систему стеження за зниженням собівартості під впливом науково-технічного прогресу. З його допомогою можна отримати достовірну інформацію про ефективність науково-технічних і організаційних заходів, про фактичне зниження собівартості по техніко-економічним чинникам, за якими планується її зниження.

В сучасних умовах інтенсифікації виробництва і посилення конкуренції зниження собівартості мо-

жливе тільки на планомірній основі постійного вдосконалення техніки, технології та організації виробництва. Екстенсивні фактори в значній міру вичерпані, і на їх зміну приходять інтенсивні чинники зростання виробництва. Тому планування зниження собівартості повинне бути погоджене з планом науково-технічних і організаційних заходів через планування зміни норм. Тільки планування та облік зміни норм забезпечують контроль за плановим зниженням собівартості. Розробку, планування та впровадження заходів здійснюють функціональні відділи і служби підприємства: технологічні, конструкторські, відділи праці та заробітної плати, енергетики та ін. Вони несуть відповідальність і за зміну норм виробничих затрат.

Отже, необхідно домагатися більшої ефективності обліку зміни норм, систематизувати і накопичувати дані про зміни норм з початку року, а при угрупованню по видам продукції – з початку її випуску. Таким чином, загальна сума нормативних затрат по будь-якому підрозділу і в цілому по підприємству може бути обчислена по наступного формулю:

$$S_n = \sum_{i=1}^{31} \sum_{j=1}^m Q_{ij} N_{ij} + \sum_{i=1}^{31} \sum_{j=1}^m Q_{ij} \Delta N_{ij}; \quad (1)$$

де S_n – загальна сума нормативних затрат по підприємству (структурному підрозділу, відділу) з початку звітного періоду; i – числа місяця від 1 до 31, при обліку з початку року – від 1 до 366; j – види планово-облікових одиниць продукції (деталей, вузлів, виробів, робіт); Q – кількість планово-облікових одиниць; N – норма затрат на планово-облікову одиницю; ΔN – зміна норм затрат [5].

Інформація про змінах стандартів, норм і нормативів повинна оперативно надходити на всі рівні управління, що забезпечують розробку і впровадження заходів з розвитку виробництва і контроль за рівнем виробничого споживання.

В окремих галузях промисловості рівень виробничого споживання змінюється не тільки під впливом заходів з розвитку виробництва, але і в залежності від якості сировини, що надходить і зміни природних умов виробництва.

Таким чином, головне в обліку затрат методом «стандарт-кост» – його оперативні можливості з виявлення відхилень від норм виробничих затрат, а для оперативного регулювання виробництва і управління підприємства цим методом необхідна дієва система оперативного обліку відхилень від норм.

Не можна обходити стороною сучасні досягнення економічної думки. Система «Target Costing» є сьогодні одним з найбільш перспективних шляхів вирішення задачі оптимізації діяльності підприємства. Ідея, покладена в основу концепції «Target Costing», викликала революцію в ціноутворенні. Даний метод всього лише перевернув традиційну формулу ціноутворення. Це просте рішення дозволило отримати прекрасний інструмент превентивного ко-

нтролю та економії затрат ще на стадії проектування та розробки.

Система «Target-Costing», на відміну від традиційних способів ціноутворення, передбачає розрахунок собівартості виробу, виходячи з попередньо встановленої ціни реалізації. Ця ціна визначається за допомогою маркетингових досліджень, тобто фактично є очікуваною ринковою ціною продукту. Отже, спочатку повинна бути визначена ринкова ціна на даний вид продукції, потім встановлено бажаний розмір прибутку, і лише потім розрахований максимально допустимий розмір собівартості. Іншими словами, цей метод передбачає наявність такої собівартості продукції, яка при ціні, жорстко заданої ринком, дозволить підприємству отримати прибуток. При цьому розроблені продукти повинні відповідати вимогам ринку за якістю, термінами поставки і ціною.

У методі «Target-Costing» ринкова ціна називається цільовою ціною (target price), прибуток називається цільовою прибутком (target profit), а собівартість, по якій виріб має бути виготовлено, називається цільовою собівартістю (target cost).

Для визначення цільової собівартості виробу (послуги) величина прибутку, яку бажає отримати підприємство, віднімається з очікуваної ринкової ціни. Далі всі учасники виробничого процесу – від менеджера до простого робітника – працюють над тим, щоб спроектувати і виготовити виріб, відповідне цільової собівартості.

Переваги цього підходу полягають в наступному. По-перше, ітеративний підхід до розробки продукту забезпечує поетапне осмислення кожного нюансу, що стосується собівартості. Робітники і службовці, прагнучи наблизитися до цільової собівартості, часто знаходять нові, нестандартні рішення в ситуаціях, що вимагають інноваційного мислення. По-друге, необхідність постійно утримувати в голові цільову собівартість захищає інженерів від спокуси застосувати більш дорогі технології або матеріал, так як це неминуче призведе лише до виходу на новий виток перепроєктування продукту. Таким чином, весь виробничий процес, починаючи з задуму нового продукту, набуває інноваційного характеру, не виходячи за рамки заздалегідь встановлених затратних обмежень.

Якщо схематично зобразити процес управління за цільовою собівартістю («Target Costing»), можна побачити, що рух до цільової собівартості – процес двосторонній (рис.).

Переваги системи «таргет-костинг», які роблять її прекрасним засобом передвиробничої оптимізації затрат в інноваційних галузях, полягають у наступному.

По-перше, в концепції «таргет-костинг» маркетинг немов «накладається» зверху на управлінський облік, тобто функції маркетингу і проектування реалізуються спільно, а на «виході» системи виходить продукт, який має максимально відповідати очікуванням споживачів характеристикою і найбільш

ймовірною ціною реалізації. При використанні системи «таргет-костинг» вся виробнича діяльність підприємства координується і контролюється відповідно до важливого стратегічного орієнтиру – цільової собівартості.

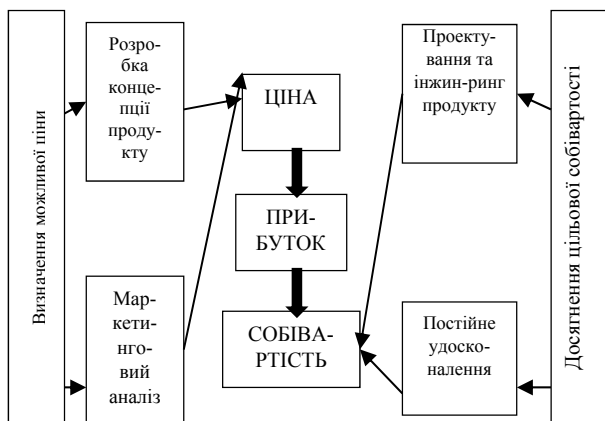


Рис. Управління за цільовою собівартістю

По-друге, він чудово поєднується з бюджетуванням, плануванням прибутку, формуванням центрів відповідальності, різними стратегіями ціноутворення і оціночними процедурами. Взагалі слід зазначити, що «таргет-костинг» прекрасно інтегрується в стратегічний управлінський облік – відносно новий і перспективний напрямок управлінського обліку.

По-третє, концепція «таргет-костинг», що народилася в Японії, істотно відрізняється від популярного американського методу «стандарт-кост», відомого у нас в країні завдяки численним перекладам американських підручників з управлінського обліку. «Стандарт-кост» використовується в основному для контролю затрат і оцінки результативності, а «таргет-костинг» в першу чергу підтримує стратегію зниження затрат на стадії проектування продукту, тобто є стратегічним, а не суто операційним, інструментом.

По-четверте, безумовно позитивною характеристикою «таргет-костинг» є фокусування уваги на зовнішніх (ринкових), а не виключно на внутрішніх чинниках. «Таргет-костинг» забезпечує відділу маркетингу непогані можливості приймати рішення не тільки на основі спочатку заданого рівня затрат, але і на основі параметрів ринкового оточення.

По-п'яте, «таргет-костинг» допомагає мотивувати орієнтовану на ринок поведінку співробітників, вказуючи на допустиму з точки зору ринку собівартість, яка повинна бути усвідомлена, якщо компанія хоче опинитися прибутковою в умовах конкуренції. Свого часу в японських компаніях «Таргет-костинг» впроваджувався швидше з метою мотивації своїх співробітників, щоб ті діяли відповідно довгостроковими стратегіями, ніж з метою забезпечення топ-менеджерів точною і детальною інформацією про прибуток, цільових затратах і відхиленнях.

Усього перерахованого вище, на наш погляд, повинно бути цілком достатньо, щоб зрозуміти цінність «таргет-костинг» і «кайзен-костинг» і прийняти рішення про впровадження цієї системи у себе на підприємстві.

Концепція управління затратами «Target Costing» і метод обліку затрат «Standard Costing» дозволяють організовано, цілеспрямовано, а головне – оперативно реагувати, як на позитивні, так і негативні зміни собівартості, здійснювати політику зниження затрат, раціонально інвестувати кошти в нові продукти, координувати дії безлічі людей, залучених у виробничий процес, і спільними зусиллями домагатися досягнення поставлених цілей. Отже, ці два способи можуть співіснувати в рамках одного підприємства, так як вони мають єдине завдання – зниження собівартості і, як результат, максимізація прибутку, але область застосування у них різна: «Target Costing» відповідає за стадію створення продукту і досягнення цільової собівартості, а «Standard Costing» – за управління відхиленнями від стандартів, вироблених в рамках цільової собівартості, на стадії виробництва.

Висновки. Усього перерахованого вище, на наш погляд, повинно бути цілком достатньо, щоб оцінити значимість спільного використання «Target Costing» та «Standard Costing» для обліку затрат. Варто пам'ятати, що саме застосування «Target Costing» дозволяє спрогнозувати і оцінити рівень прибутку і рентабельність товару, тобто робить майбутнє підприємства прозорим і передбачуваним. У той же час «Standard Costing» в цій системі набуває нового значення і починає вирішувати саме ті завдання, заради яких він був спочатку створений.

Література

1. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. посібник. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.
2. Холод З.М., Бачик А.Я. Аналіз витрат підприємства: актуальність, пріоритетні напрямки, проблеми і завдання // Наукові записки, 2005. – №8. – с.9-15.
3. Керимов В.Э. Современные системы и методы учета и анализа затрат в коммерческих организациях: Учебн. пособие. – М.: Изд-во “Эксмо”, 2005. – 144с.
4. Ковтун С., Ткачук Н., Савлук С. Управление затратами. – Харків: Фактор, 2007. – 272 с.
5. Либерман И.А. Управление затратами. – М.: ИКЦ “МарТ”, 2006. – 624с.
6. Шанк Д., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами / Пер. с англ. – СПб.: ЗАО “Бизнес Микро”, 1999. – 288 с.
7. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект. – Тернопіль: Астон, 2005. – 288с.

References

1. Czal-Czalko Yu.S. Vy`traty` pidpry`yemstva: Navch. posibny`k. – K.: CzUL, 2002. – 656 s.
2. Xolod Z.M., Bachy`k A.Ya. Analiz vy`trat pidpry`yemstva: aktual`nist`, priory`tetni napryamky`, problemy` i zavdannya // Naukovi zapy`sky`, 2005. – #8. – s.9-15.

3. Kery'mov V.Э. Sovremennyye sy'stemy y' metody ucheta y' analy'za zatrat v kommerchesky'x organy'zacy'yah: Uchebn. posoby'e. – M.: Y'zd-vo “Эксмо”, 2005. – 144s.
4. Kovtun S., Tkachuk N., Savluk S. Upravleny'e zatratamy'. – Kharkiv: Faktor, 2007. – 272 s.
5. Ly'berman Y'.A. Upravleny'e zatratamy'. – M.: Y'KCz “MarT”, 2006. – 624s.
6. Shank D., Govy'ndaradzhan V. Strategy'cheskoe upravleny'e zatratamy' / Per. s angl. – SPb.: ZAO “By'znes My'kro”, 1999. – 288 s.
7. Panasyuk V.M. Vy'traty' vy'robny'czstva: upravlins'ky'j aspekt. – Ternopil': Aston, 2005. – 288s.

Ключ Ю. И. Синтез методов учета затрат промышленного предприятия для эффективного управления ними

В статье раскрыта возможность синтеза методов учета затрат для эффективного управления ими на промышленном предприятии, рассмотрены методы, которые предлагаются для синтеза, и приведены их положительные и негативные стороны. Определены проблемы, которые возникают при синтезе методов учета затрат. Разработаны пути устранения выявленных проблем и по-

вышения эффективности отбора и согласования методов управления затратами на предприятии.

Ключевые слова: *затраты, методы управления затратами, предприятие, синтез управления затратами*

Klius Y. Synthesis of methods of account of expenses of industrial enterprise for effective management by them

In the article possibility of synthesis of methods of account of expenses is exposed for an effective management by them on an industrial enterprise, methods that is offered for a synthesis are considered, and they over are brought positive and negative parties. Problems that arise up at the synthesis of removal of the educed problems and increase of efficiency of selection and concordance of methods of management expenses are worked out on an enterprise.

Keywords: *expenses, methods of management expenses, enterprise, synthesis of management expenses*

Ключ Ю. І. – завідувач кафедри обліку і оподаткування СНУ ім. В. Даля, д.е.н., доцент

Рецензент: д. е. н., проф. **Костирко Л.А.**

Стаття подана 23.11.2017.